



Munich Personal RePEc Archive

Taxation and Intergovernmental Fiscal Relations in Bolivia

Cossio Muñoz, Fernando and Nogales Zabala, Jose Antonio

FIDEM-USAID

2007

Online at <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/91342/>

MPRA Paper No. 91342, posted 13 Jan 2019 13:11 UTC



USAID
DEL PUEBLO DE LOS ESTADOS
UNIDOS DE AMÉRICA

FORTALECIMIENTO DE
INSTITUCIONES
DEMOCRÁTICAS

EL ÁMBITO TRIBUTARIO EN LAS RELACIONES FISCALES INTERGUBERNAMENTALES EN BOLIVIA

***Laboratorio Tributario de la Descentralización
FIDEM-USAID***

Por:

Fernando Cossío Muñoz-Reyes

José Antonio Nogales Zabala



Diciembre de 2007

La Paz - Bolivia

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	5
CAPÍTULO I. MARCO GENERAL.....	7
1.1. ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO E INGRESOS PÚBLICOS.	7
1.2. DEFINICIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.	8
1.2.1. <i>Definición y Características.</i>	8
1.2.2. <i>Clasificación.</i>	9
1.2.3. <i>Impuestos.</i>	10
1.2.4. <i>Tasas.</i>	12
1.2.5. <i>Contribuciones Especiales.</i>	13
1.3. REGALÍAS Y PATENTES POR LA EXPLOTACIÓN DE RECURSOS NATURALES.	14
1.4. ESTRUCTURA DE LOS TRIBUTOS.....	15
1.4.1. <i>Materia Imponible u Objeto.</i>	15
1.4.2. <i>Hecho Generador.</i>	15
1.4.3. <i>Sujetos de la Relación Jurídica Tributaria.</i>	16
1.4.4. <i>Base Imponible.</i>	17
1.4.5. <i>Alícuota.</i>	17
1.5. SISTEMA TRIBUTARIO.	17
1.5.1. <i>Principios Tributarios.</i>	18
1.5.2. <i>Conjunto Normativo.</i>	18
1.5.3. <i>Elementos Institucionales.</i>	19
1.5.4. <i>Titularidad de los Recursos Tributarios.</i>	20
1.5.5. <i>Estructura Tributaria.</i>	21
1.6. DERECHO TRIBUTARIO.	22
1.6.1. <i>Derecho Tributario Constitucional.</i>	24
1.6.2. <i>Derecho Tributario Sustantivo o Material.</i>	24
1.6.3. <i>Derecho Tributario Administrativo o Formal.</i>	24
1.6.4. <i>Derecho Tributario Procesal.</i>	25
1.6.5. <i>Derecho Tributario Penal.</i>	25
1.6.6. <i>Derecho Tributario Internacional.</i>	26
1.6.7. <i>Codificación.</i>	26
1.7. PODER, POTESTAD Y COMPETENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA.	27
1.7.1. <i>Principios de naturaleza constitucional.</i>	29
1.7.2. <i>Alcance espacial e institucional del Poder Tributario.</i>	32
1.8. COMPARACIÓN DE SISTEMAS TRIBUTARIOS.	33
CAPÍTULO II. DESCENTRALIZACIÓN FISCAL Y ASIGNACIÓN TRIBUTARIA.....	35
2.1. DEMOCRACIA, DESCENTRALIZACIÓN Y DESARROLLO.	35
2.2. CENTRALISMO VS. FEDERALISMO FISCAL.	35
2.3. ASIGNACIÓN DE RECURSOS.	37
2.4. PRINCIPIOS DE ASIGNACIÓN TRIBUTARIA.	40
2.5. TRANSFERENCIAS FISCALES INTERGUBERNAMENTALES.	41
2.5.1. <i>La Brecha Fiscal.</i>	42
2.5.2. <i>Insuficiencia Administrativo-Tributaria.</i>	42
2.5.3. <i>Inequidad Fiscal.</i>	43
2.5.4. <i>Justificaciones Incorrectas.</i>	44
2.6. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA ASIGNACIÓN TRIBUTARIA.....	44
CAPÍTULO III. ESTADO ACTUAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN BOLIVIA	47
3.1. INGRESOS PÚBLICOS SEGÚN NIVELES DE GOBIERNO.	47
3.2. DESCRIPCIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO BOLIVIANO.	47
3.3. TRIBUTOS VIGENTES.....	48
3.3.1. <i>Impuestos.</i>	48

3.3.2.	<i>Tasas.</i>	50
3.3.3.	<i>Contribuciones Especiales.</i>	50
3.3.4.	<i>Regalías y Patentes por la explotación de recursos naturales.</i>	50
3.4.	PODER, POTESTAD Y COMPETENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA.	59
3.4.1.	<i>Principio de Legalidad y Poder Tributario.</i>	59
3.4.2.	<i>Ejercicio del Poder de Eximir y de Condonar.</i>	60
3.4.3.	<i>Distribución del Poder Tributario en el Estado Boliviano.</i>	62
3.4.4.	<i>Límites al Poder Tributario Municipal.</i>	62
3.4.5.	<i>Superposición de Tributos.</i>	63
3.4.6.	<i>Potestad y Competencia Tributaria.</i>	63
3.4.7.	<i>Medidas tendientes a evitar la Doble Imposición Interna.</i>	64
3.4.8.	<i>Recurso Constitucional en Materia Tributaria.</i>	64
3.5.	PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.	65
3.6.	ASIGNACIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS Y REGALÍARIOS.	67
CAPÍTULO IV. MODIFICACIONES AL SISTEMA TRIBUTARIO		70
4.1.	SUPRESIÓN, MODIFICACIÓN Y CREACIÓN DE TRIBUTOS.	71
4.1.1.	<i>Impuesto al Ingreso Personal.</i>	71
4.1.2.	<i>Impuesto al Ingreso de Pequeños Contribuyentes.</i>	82
4.1.3.	<i>Eliminación de la relación IUE – IT.</i>	85
4.1.4.	<i>El Impuesto Municipal a las Transferencias (IMT).</i>	85
4.1.5.	<i>Patentes Municipales vs. Impuesto a Actividades Económicas.</i>	86
4.1.6.	<i>Eliminación del Impuesto a las Salidas Aéreas al Exterior.</i>	87
4.1.7.	<i>Imposición a los Juegos de Azar.</i>	87
4.1.8.	<i>Incentivos fiscales.</i>	88
4.2.	ASIGNACIÓN DE LOS RECURSOS TRIBUTARIOS.	88
4.2.1.	<i>Distribución del Impuesto a las Transacciones.</i>	88
4.2.2.	<i>Régimen Agropecuario Unificado (RAU).</i>	89
4.2.3.	<i>Recaudación en Valores y Coparticipación Tributaria.</i>	89
4.2.4.	<i>Tasas y Contribuciones Especiales.</i>	90
4.2.5.	<i>Criterios de Distribución Complicados y Confusos.</i>	90
4.2.6.	<i>Impuesto Departamental a los Consumos Específicos.</i>	91
4.2.7.	<i>Sobretasas a Impuestos Preestablecidos.</i>	92
4.3.	OTROS ELEMENTOS JURÍDICOS INSTITUCIONALES.	92
4.3.1.	<i>Poder Tributario.</i>	92
4.3.2.	<i>Potestad Tributaria.</i>	93
4.3.3.	<i>Competencia Tributaria.</i>	94
4.3.4.	<i>Administración Tributaria Integrada.</i>	95
4.3.5.	<i>Ley de Tasas y Ley de Contribuciones Especiales.</i>	96
CAPÍTULO V. ESTIMACIÓN DE RECAUDACIONES		97
5.1.	EL MODELO DE PROYECCIÓN DE INGRESOS.	97
5.2.	PARÁMETROS DE LA PROYECCIÓN DE INGRESOS.	97
5.3.	RESULTADOS: ESTIMACIÓN DE RECAUDACIONES 2008-2012.	99
5.4.	ESTIMACIÓN DE RIESGO.	99
5.4.1.	<i>Resultados: Análisis De Escenarios.</i>	100
5.4.2.	<i>Resultados: Análisis De Sensibilidad</i>	101
5.5.	MODELACIÓN DE LAS RECAUDACIONES CON PROPUESTA	102
5.5.1.	<i>El Modelo “Con Propuesta”</i>	102
5.5.2.	<i>Estimación del Impacto de las Reformas Propuestas.</i>	103
5.5.3.	<i>Resultados de la Propuesta.</i>	107
5.5.4.	<i>Resultado Distributivo: Caso Base vs. Propuesta.</i>	108
5.5.5.	<i>Escenarios y Opciones Alternativas.</i>	109
CAPÍTULO VI. CAPACIDADES DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS		112
6.1.	GOBIERNO CENTRAL	112

6.1.1.	<i>Impuestos.</i>	112
6.1.2.	<i>Tasas.</i>	113
6.1.3.	<i>Contribuciones de Mejora o Plusvalía y otras Contribuciones Especiales.</i>	113
6.2.	PREFECTURAS.	113
6.2.1.	<i>Impuestos.</i>	113
6.2.2.	<i>Tasas.</i>	114
6.2.3.	<i>Contribuciones de Mejora o Plusvalía y otras Contribuciones Especiales.</i>	114
6.3.	GOBIERNOS MUNICIPALES.	114
6.3.1.	<i>Impuestos.</i>	115
6.3.2.	<i>Tasas.</i>	116
6.3.3.	<i>Contribuciones de Mejora o Plusvalía y otras Contribuciones Especiales.</i>	116
6.4.	RELACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA NACIONAL CON LOS GOBIERNOS SUBNACIONALES.	117
CAPÍTULO VII. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.		118
7.1.	CONCLUSIONES.	118
7.2.	RECOMENDACIONES.	118
BIBLIOGRAFÍA		121
ANEXOS.		125
A.	MODELO DE ESTIMACIÓN DE RECAUDACIONES: GUÍA PRÁCTICA	
B.	MODELO DE ESTIMACIÓN DE INGRESOS "CON PROPUESTA"	
C.	FUNCIONARIOS Y AUTORIDADES DE GOBIERNOS SUBNACIONALES ENTREVISTADOS	

INTRODUCCIÓN

En el actual proceso de transformaciones del Estado Boliviano, en el que el debate político, cívico y social acerca de los contenidos de la nueva Constitución Política incluye, entre otros elementos de elevada importancia, un replanteamiento de las atribuciones y competencias de los distintos niveles de Gobierno, la incorporación de las Autonomías Departamentales y la consolidación de las Autonomías Municipales destacan desde el punto de vista fiscal, sin perjuicio de su valoración desde otros puntos de vista no menos importantes.

En este contexto de potenciales transformaciones fiscales profundas, el presente estudio está orientado específicamente al desarrollo de propuestas relativas al Sistema Tributario que contemplen el análisis de los actuales tributos e identifiquen aquellos que podrían crearse en adición o en sustitución de los actualmente vigentes y que determinen la mejor forma de su distribución dentro los distintos niveles de Gobierno, entendiendo que los Ingresos Tributarios constituirán, o por lo menos así debiera ser, la principal fuente de financiamiento de las atribuciones y competencias a asignarse a cada nivel de Gobierno, sin abandonar principios fundamentales y criterios técnicos relativos a esta materia. Al efecto, se incluye en este análisis a las Regalías, a pesar de estar aún pendiente de definición doctrinal si éstas tienen o no naturaleza tributaria.

A los fines planteados, este estudio enfoca al Sistema Tributario en su más amplia dimensión, incluyendo no solamente al conjunto de Tributos vigentes en un territorio y momento determinados, sino también los criterios y mecanismos aplicados para su creación y reglamentación así como para su administración: quién los recauda y fiscaliza y cómo se apropia, comparte o distribuye el producto de su recaudación. Para enfrentar el reto del desarrollo de las propuestas contenidas en este estudio, se ha procurado partir de una descripción y análisis del Sistema Tributario boliviano lo más minucioso posible, tanto desde el punto de vista económico financiero como desde la óptica jurídico institucional.

El análisis y las propuestas, además de una reflexión propia y de otros analistas y expertos cuyos ensayos son oportunamente citados, se apoyan en elementos doctrinales y datos de la experiencia en otros países, que también se exponen y citan respectivamente.

Este documento se divide en siete (7) Capítulos. El Capítulo I contiene una exposición abreviada de determinados elementos teóricos orientados a crear un marco de referencia para el desarrollo del resto del documento, tales como la teoría y estructura de los Tributos, el Poder, Potestad y Competencia en materia tributaria y una comparación con sistemas tributarios de otros países.

En el Capítulo II se expone la base teórica de la Descentralización Fiscal y de la asignación tributaria, de las transferencias intergubernamentales y un breve análisis comparativo de la asignación tributaria en otros países, a fin de facilitar su comparación con el caso boliviano. El Capítulo III contiene una descripción comentada del estado actual del Sistema Tributario en Bolivia, haciendo referencia a los Tributos y Regalías vigentes, identificando los objetos gravados y otros elementos esenciales de cada tributo y las características centrales del sistema de regalías departamentales, la estructura y

distribución actual del Poder, Potestad y Competencia tributarios en el Estado boliviano y la situación contemporánea de la Descentralización Fiscal en el país.

En el marco de la Descentralización Administrativa y en previsión del régimen de Autonomías Departamentales a incorporarse en la nueva Constitución Política, en el Capítulo IV se presenta una Propuesta de Potenciales Modificaciones al Sistema Tributario Nacional, tanto en materia de Tributos y Regalías como en lo relativo a la asignación tributaria y a la distribución del Poder, Potestad y Competencia.

La propuesta que contiene el estudio parte del supuesto que la profundización de la Descentralización Administrativa, y el propio régimen de Autonomías Departamentales, serán una realidad constitucionalmente adoptada, por lo que el documento no debate sobre las ventajas o eventuales complejidades de su establecimiento.

El propósito de la propuesta -bajo el supuesto anotado, y asumiendo, además, que el nivel de recursos a ser asignados a los Municipios y Prefecturas y los que se reserve al Gobierno Central se establecerá en apropiada correlación a las competencias que, finalmente, se distribuyan a los distintos niveles de gobierno- es aportar a la definición de los elementos estrictamente tributarios que resultarían comprometidos en tal contexto y sobre los cuales, tarde o temprano, tendrán que tomarse decisiones como Estado. Así, la propuesta pretende aportar las cuestiones técnicas que, según nuestro entendimiento, deberán tomarse en cuenta al momento de dicha toma de decisiones.

El Capítulo V expone los potenciales impactos de la Propuesta de Modificaciones al Sistema Tributario Nacional que acabamos de mencionar, a través de una Estimación de Recaudaciones Tributarias de forma general y por tipo de Impuesto en diferentes escenarios, desagregando las recaudaciones potenciales por nivel de Gobierno. Además de plantear diferentes escenarios de recaudación y distribución de ingresos, este Capítulo desarrolla una herramienta que podrá ser utilizada para calcular los potenciales impactos al momento de la toma de decisiones respecto las relaciones fiscales intergubernamentales.

En el Capítulo VI se presenta un diagnóstico general de las Capacidades Institucionales de las Administraciones Tributarias en el país, incluyendo un análisis de la actual capacidad institucional del Gobierno Nacional, las Prefecturas y los Gobiernos Municipales para recaudar y fiscalizar sus ingresos, específicamente los de naturaleza tributaria, vigentes y por asignar según la Propuesta de Modificaciones al Sistema Tributario Nacional contenida en el presente documento. El Capítulo VII contiene las Conclusiones y Recomendaciones emergentes del presente estudio.

CAPÍTULO I. MARCO GENERAL

1.1. Actividad Financiera del Estado e Ingresos Públicos.

Desde el punto de vista financiero, para el cometido de sus funciones, el Estado requiere obtener recursos para sufragar los gastos públicos, con el objeto de atender las necesidades colectivas y satisfacer sus propios fines. Esta actividad financiera del Estado es permanente y altamente compleja y en su desarrollo concurren variados aspectos; así, a la vez que tiene un esencial contenido político, social y económico, también deben atenderse los criterios y técnicas administrativas prevalecientes y la normativa legal que la regula.

La investigación, análisis y descripción de esta actividad financiera del Estado es estudiada por tres ciencias fundamentales: Política Financiera del Estado, Ciencia de las Finanzas Públicas (o de la Hacienda Pública) y Derecho de las Finanzas Públicas¹ o Derecho Financiero (Público) o de la Hacienda Pública². La Ciencia de las Finanzas Públicas, a su vez, se distingue en especialidades tales como la Economía Financiera, la Sociología Financiera y la Administración o Técnica Financiera.

El aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado es objeto del denominado Derecho Financiero (Público), que supone el conocimiento jurídico de dicha actividad, tan amplio y complejo como ésta, cuya heterogeneidad ha puesto en debate la posibilidad o no de delimitar con precisión su objeto de estudio y sistematizar sus principios generales, puesto que abarca y compromete a especialidades jurídicas que, en sí mismas, constituyen ramas autónomas del Derecho; piénsese, al respecto, en las diversas formas y medios en que los recursos públicos ingresan y salen de las arcas del Estado: aceptación de legados (Derecho Civil), empréstitos (Derecho Internacional), ingresos por concesiones de bienes públicos (Derecho Administrativo), ingresos por regalías (Derecho Comercial, Minero, Petrolero, etc.), créditos de proveedores (Derecho Comercial), pago de sueldos (Derecho Laboral) o rentas (Derecho de la Seguridad Social) a funcionarios activos o pasivos, etc.

En este marco, los propósitos del presente estudio nos llevan a concentrarnos en los Ingresos Públicos y dentro de ellos específicamente en los de naturaleza tributaria.

Las diferentes clasificaciones de los Ingresos Públicos caracterizan a los Tributos, a su turno, como Ingresos Derivados (Adam Smith, 1776), Ingresos Coactivos, como parte de los Ingresos procedentes de la economía privada (Neumark, 1974), Ingresos derivados del Poder Fiscal del Estado³ (Seligman, 1985) o del ejercicio de la soberanía (*imperium*) del

¹ “El Derecho de las Finanzas Públicas”. Alfonso Miranda Talero. Agora Editores. Primera Ed.. Bogotá. 1991. Pg. 3.

² Mauricio A. Plazas Vega, en su obra “Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Las ideas políticas de la hacienda pública”, Ed. TEMIS S.A., Bogotá, Colombia, 2000, pg. 259 y s.s., propone la siguiente subclasificación del Derecho de la Hacienda Pública: Derecho (i) Presupuestario, (ii) Monetario, (iii) Tributario, (iv) de la Deuda Pública, (v) Cambiario, y (vi) del Gasto Público.

³ “Principios de Hacienda Pública”, Gabriel Franco. Madrid. 1967. Pg. 193 y s.s., y “Curso de Finanzas y Derecho Tributario”, Manuel de Juano. Tomo I. Pg. 152 y s.s., citados por Alfonso Miranda Talero, op.cit, pg. 77. Otros autores también citan: “Essays in Taxation”, E. R. Seligman. New York. Macmillan.1985.

Estado⁴, entre otros, destacando que en todos los casos se los concibe como recursos obtenidos por el Estado en ejercicio de su poder coactivo. También se los conceptualiza como Ingresos Ordinarios⁵. (Bustos, 1999), aunque esta caracterización es actualmente discutida.

1.2. Definición y Clasificación de los Tributos.

1.2.1. Definición y Características.

El Tributo es el ingreso coactivo por excelencia. En su desarrollo, el concepto general del Tributo se ha transformado radicalmente desde posiciones que concebían el Impuesto como una carga real (**Teorías Privadistas**) de naturaleza similar a la *obligatio quo ad rem* (obligación en cuanto a una cosa, que se conserva o se transmite), en contraposición a una *obligatio quo ad personam* (obligación en cuanto a la persona, prestación, servicio o abstención), limitándolo así a los gravámenes inmobiliarios, pasando por aquellas que asimilaban al Tributo como un contrato bilateral entre el Estado y los particulares (**Teorías Contractualistas**), en cuyo efecto aquél proporcionaría servicios públicos y éstos los recursos pecuniarios para financiarlos, hasta el contexto contemporáneo en que se acepta más bien su carácter publicístico (**Teorías Publicistas**), concibiéndose al Tributo como una *prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su Poder de Imperio* y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho Público⁶.

En esta línea conceptual, el Modelo de Código Tributario para América Latina (Art. 13)⁷, al igual que el Código Tributario Boliviano vigente⁸ (Art. 8, I), definen:

“Tributos son las obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

A partir de esta definición legal, pueden identificarse tres características de los Tributos:

- a) **Son prestaciones en dinero.** En este punto, se advierte que el carácter pecuniario (emergente del sistema económico monetario vigente) no hace a la esencia de los Tributos, puesto que originalmente se honraban en especie: generalmente una parte de la producción agrícola⁹.

⁴ Gustavo Ingrosso y Giuliani Fonrouge, citados por Alfonso Miranda Talero, op.cit, pg. 81.

⁵ “Lecciones de Hacienda Pública II (La financiación del sector Público)”. Bustos, A. Madrid. Colex. 1999.

⁶ Al Poder de Imperio del Estado y a su expresión en el ámbito tributario (Poder Tributario), así como a las relaciones jurídicas tributarias, nos referiremos con mayor detalle más adelante en este mismo documento.

⁷ A este Modelo, publicado originalmente en 1967, nos referiremos con mayor detalle más adelante en este mismo documento.

⁸ Aprobado mediante Ley 2492 de 02 de agosto de 2003. El Código Tributario abrogado, vigente desde 1970, incluía idéntica definición en su Art. 13.

⁹ Hasta no hace mucho tiempo, en algunos Estados de México el Impuesto Predial podía pagarse en especie; en Argentina existían diversos tributos en especie con fines de regulación económica (granos, hierba mate, vino), en Gran Bretaña el Impuesto Sucesorio podía pagarse con tierras, muebles y objetos de valor artístico; en Bolivia, hasta el dictado de la Ley 843 había una prestación tributaria bajo la forma de trabajo personal en

- b) Se imponen por el Poder de Imperio del Estado** (Poder Tributario). Aunque la noción del Tributo acusa una marcada evolución, de acuerdo a las diferentes concepciones acerca de su utilidad o fines políticos, económicos o sociales, esto, sin embargo, no ocurre en el ámbito jurídico pues todos los Tributos, cualquiera sea su denominación, tienen idéntico fundamento en el Poder Tributario del Estado, cuyo único medio de expresión es la Ley, lo que les da un carácter forzoso y coercitivo.
- c) Tienen una finalidad fiscalista.** Su finalidad es obtener recursos para el cumplimiento de los fines del Estado. Cabe advertir que esta finalidad fiscalista de los Tributos no es definitiva, puesto que, además de evidentemente obtener recursos para el Estado, los Tributos también pueden tener fines políticos o sociales¹⁰: Gravámenes Arancelarios, cuando se establecen para proteger la producción nacional; Impuestos que tienden a suprimir gastos suntuarios (Impuestos Selectivos sobre joyas y cosméticos, por ejemplo) o consumos nocivos a la salud (Impuestos Selectivos sobre tabacos y alcoholes), inclusive Impuestos “ecológicos”, etc.

1.2.2. Clasificación.

La clasificación predominante a nivel iberoamericano es la tripartita: IMPUESTOS, TASAS y CONTRIBUCIONES ESPECIALES¹¹.

Hasta el primer tercio del Siglo pasado, la formación del Derecho Tributario se desarrolló exclusivamente en torno al concepto de Impuesto. Luego de admitir que el concepto de IMPUESTO no agota todas las formas posibles y necesarias de tributación, esta visión fue superada por una más amplia que incluye a las TASAS y a las CONTRIBUCIONES ESPECIALES como categorías tributarias con presencia propia. Esta nueva clasificación tiene origen en el terreno de la Hacienda Pública, en cuyo campo cumple la misión de distinguir las formas de reparto entre los ciudadanos o habitantes de un país de los costos derivados de la satisfacción de las necesidades públicas, considerando:

- si es o no posible delimitar o individualizar la cuota de beneficio que recibe cada uno de los ciudadanos (Justicia, Defensa, Policía, Servicio Exterior y otros), o

obras camineras, si bien redimible en dinero, bajo la denominación de PRESTACIÓN VIAL, muy difundida en el área rural en las décadas del 40 al 60 y que se pretendió aplicar hasta hace no pocos años.

¹⁰ En este sentido, el Modelo de Código Tributario del CIAT, de 1997, al que también nos referiremos con mayor detalle más adelante, en su Art. 9, a tiempo de definir los Tributos conforme a su naturaleza eminentemente financiera en consonancia con la doctrina general, incorpora la posibilidad de “utilizar, aunque excepcionalmente, la tributación como medio para coadyuvar la concreción de objetivos extra-fiscales”, según se explica en el Comentario al artículo citado, en la página 29 de su publicación oficial.

¹¹ Ver Art. 14 del Modelo de Código Tributario para América Latina, Art. 9 del Modelo de Código Tributario del CIAT y Art. 13 del Código Tributario Boliviano abrogado (aprobado en julio de 1970, rigió, con modificaciones parciales en materias distintas a la que aquí estamos tratando, hasta la entrada en vigencia del actual Código Tributario Boliviano, aprobado mediante Ley 2492 de 02 de agosto de 2003). También ver la Ley General Tributaria de España y el Art. 157.1.b) de su Constitución Política.

- si los medios de satisfacción brindados por el Estado deben utilizarse individualmente, o
- si la utilidad derivada de la satisfacción de una necesidad pública también se refleja o expresa respecto de algunos de sus beneficiarios.

En el campo jurídico, según veremos con mayor detalle más adelante, además de tener las tres categorías un mismo fundamento en el Poder Tributario del Estado, en los tres casos la LEY constituye la fuente inmediata de la Obligación Tributaria y las tres poseen similar estructura jurídica, siendo distintos los presupuestos de hecho asumidos por el legislador como determinantes del nacimiento de la Obligación Tributaria en cada caso, los cuales tienen una eminente naturaleza económica¹² aunque contemporáneamente también se admite la existencia de algún Hecho Generador o Imponible de naturaleza jurídica¹³.

1.2.3. Impuestos.

Los Impuestos son definidos uniformemente¹⁴ así:

“Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por Ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”¹⁵.

Esta definición establece la independencia entre la obligación de pagar el Tributo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto¹⁶, pudiendo tener una finalidad extrafiscal como señalamos antes¹⁷.

El Impuesto no supone una necesaria contraprestación directa, bastando identificarlo con los fines generales del Estado. Tampoco supone promesa de reembolso en caso de insatisfacción de alguna expectativa, aspiración, anhelo o reivindicación, siendo un pago a título definitivo independiente de su uso.

Aunque el enfoque a continuación, y otros, están relativizados por la evolución de los conceptos económicos, los Impuestos se dividen, en atención a la posibilidad de traslación¹⁸ del Tributo, en:

¹² “Derecho Tributario General” de José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé, obra citada en la Bibliografía del presente estudio, Págs. 167 y ss.

¹³ Ver, por ejemplo, el Art. 14 del Modelo de Código Tributario del CIAT y el Art. 16 del Código Tributario Boliviano vigente, en contraposición a los Arts. 37 del Modelo de Código Tributario para América Latina y 16 del Código Tributario Boliviano vigente.

¹⁴ Art. 9 del Código Tributario Boliviano vigente. Ver también los Arts. 15 del Modelo de Código Tributario para América Latina, Art. 15 del Código Tributario Boliviano abrogado y Art. 10 del Modelo de Código Tributario del CIAT.

¹⁵ En atención a su Hecho Generador o Imponible, el Gravamen Arancelario constituye un tipo específico de Impuesto (impuestos al comercio exterior).

¹⁶ Exposición de Motivos del Modelo de Código Tributario para América Latina.

¹⁷ Algunos autores critican la ilegitimidad de aquel Impuesto exigido para no hacer frente a un gasto.

¹⁸ Traslación es el mecanismo por el cual el Sujeto Pasivo obliga a otro agente económico al pago del Tributo. La Traslación puede ser hacia adelante, hacia atrás u oblicua.

- **Directos:** Recaen sobre los ingresos y bienes de las personas, sean colectivas o individuales, es decir que tienen relación directa con la capacidad económica del contribuyente. Tradicionalmente los Impuestos Directos era definidos como aquellos que gravaban directamente a individuos o empresas, como por ejemplo el Impuesto a los ingresos y el Impuesto a las ganancias de capital. La idea original de esta definición se basaba en que los sujetos a los cuales gravaban estos Impuestos, eran los que pagaban el Tributo, en contraste con los Impuestos Indirectos.
- **Indirectos:** Gravan el consumo de bienes y servicios. Son susceptibles de trasladarse a un tercero (esta característica es relativa pues, siendo que en contrasentido supone que los Impuestos Directos no son trasladables, está demostrado que estos son, en realidad, potencialmente trasladables). Los paga el consumidor final (contribuyente de hecho), puesto que pueden formar parte del precio de venta (IVA, ICE, IEHD), aunque el responsable de su empoce al Fisco sea quien vende el bien o servicio (contribuyente de derecho).

Es importante hacer notar que a pesar de que este enfoque es común en el estudio de las finanzas públicas, la distinción no es impermeable ni significativa desde un punto de vista del análisis económico, ya que analíticamente no provee ninguna información sobre la incidencia del Impuesto.

En cuanto hace a la Etapa y Fase Gravables, entendiendo que la primera está referida a las diferentes etapas del proceso de producción y distribución de los bienes y servicios y la segunda está relacionada con el número de veces que el bien o servicio es sometido a tributación, los Impuestos pueden ser:

- **Monofásicos;** que se aplican solamente en una fase del proceso productivo, o
- **Plurifásicos;** que se aplican simultáneamente en diferentes etapas del proceso productivo.

Por otra parte, según la manifestación de la capacidad de pago que es objeto de imposición, los Impuestos suelen agruparse en:

- Impuestos que gravan la renta,
- Impuestos que gravan el patrimonio o riqueza, e
- Impuestos que afectan el gasto o consumo.

Finalmente, existen dos principios fundamentales de “equidad” en el área tributaria: la equidad horizontal y la equidad vertical. La primera se centra en el concepto que dos personas, naturales o jurídicas, que perciben ingresos reales equivalentes, sin importar la fuente, deberían ser tratadas de la misma manera en cuanto a su obligación/carga tributaria. Por otro lado, el concepto de equidad vertical tiene más bien relación con la función distributiva de los Impuestos, ya que este principio implica que a medida que incrementan los ingresos de los individuos, éstos son

sujetos de una carga impositiva mayor. Desde el punto de vista jurídico, como veremos más adelante, estas reglas se identifican con los Principios de Igualdad y de Equidad.

Un Impuesto que observa el concepto de equidad vertical es progresivo. Se entiende por un impuesto progresivo al que a medida que aumentan los ingresos/riqueza de un individuo, éste tributa con una proporción mayor de sus ingresos. Por otro lado, un Impuesto regresivo es aquel donde a medida que los ingresos de un individuo incrementan, su carga impositiva disminuye, representando una menor proporción de su ingreso. En este contexto los Impuestos se clasifican en:

- Impuestos **proporcionales**,
- Impuestos **progresivos**, e
- Impuestos **regresivos**.

1.2.4. Tasas.

A su vez, las Tasas son definidas del siguiente modo¹⁹:

- I. Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades sujetas a normas de Derecho Público individualizadas en el sujeto pasivo, cuando concurren las dos (2) siguientes circunstancias:*
 - 1. Que dichos servicios y actividades sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.*
 - 2. Que para los mismos, esté establecida su reserva a favor del sector público por referirse a la manifestación del ejercicio de autoridad.*
- II. No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual o la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.*
- III. La recaudación por el cobro de tasas no debe tener un destino ajeno al servicio o actividad que constituye la causa de la obligación."*

Tres elementos caracterizan a la Tasa:

1. Responde a un criterio de retribución específica.
2. La prestación o realización efectiva o potencial de un servicio o actividad pública, se individualiza en el sujeto pasivo. Tal servicio o actividad pública debe ser inherente al Estado.

¹⁹ Art. 11 del Código Tributario vigente.

3. El producto de su recaudación debe destinarse exclusivamente a la prestación o realización del servicio o actividad que constituye la causa de la Obligación, o a la ampliación de su cobertura.

Puede afirmarse, además, que este *“tributo contraprestativo que paga un servicio público o al menos su existencia”*²⁰ se rige por el principio del beneficio (el particular se beneficia con el servicio) y no precisamente por el de la capacidad económica, característica intrínseca del Impuesto.

Dado que no se espera que el Estado lucre con los administrados, se entiende que las Tasas deben tener una cuantía que no supere el costo del servicio en cuestión.

En esta materia, conviene además mencionar el mandato del Art. 4º de la Ley 1314 de 27 de febrero de 1992, según el cual:

“Los servicios prestados como labores inherentes a las labores del sector público, no deberán ser objeto de cobro alguno, salvo aquellos que se presten con la inclusión de bienes o valores cuyo monto debe reponerse y deberán ser facturados, de conformidad a disposiciones legales vigentes.

Los valores a los que (se) hace referencia en el presente artículo serán emitidos y estarán bajo el control del Tesoro General de la Nación así como fiscalizados por la Dirección General de Impuestos Internos”.

Conforme a esta disposición, inaplicada por cierto, la imposición de las Tasas en el país estaría limitada a los casos en que evidentemente se incorpore, en la prestación del servicio, un bien o un valor cuya significación monetaria sería el límite del importe a ser cobrado por concepto del Tributo, que a su vez debiera ser facturado, generando imposición de Tributo (Impuestos al Valor Agregado y a las Transacciones) sobre Tributo (Tasa).

1.2.5. Contribuciones Especiales.

Por su parte, las Contribuciones Especiales responden a la siguiente definición legal²¹:

“Las contribuciones especiales son los tributos cuya obligación tiene como hecho generador, beneficios derivados de la realización de determinadas obras o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación. El tratamiento de las contribuciones especiales emergentes de los aportes a los servicios de seguridad social se sujetará a disposiciones especiales, teniendo el presente Código carácter supletorio.”

²⁰ “El Artículo 137 de la Constitución y la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público”. Gustavo José Linares Benzo (Profesor de Derecho Administrativo de la Universidad Central de Venezuela). No tenemos datos acerca de la Editorial y fecha de publicación de esta obra. La Ley que se comenta en la misma fue publicada en la Gaceta Oficial (de Venezuela) Extraordinaria N° 4.153 de 28 de diciembre de 1989.

²¹ Art. 12 del Código Tributario vigente.

Aunque el Código Tributario vigente no las cita de manera expresa, las Contribuciones más conocidas a nivel internacional son las **Contribuciones de Mejora o Plusvalía**²² y las **Contribuciones a la Seguridad Social**²³. La doctrina incluye en este tipo de Tributo a los PEAJES, lo que deja sujetos a estos últimos a las mismas características, estructura, principios y requisitos de validez jurídica a que están sujetos los Tributos en general.

En el caso de las Contribuciones de Mejora o Plusvalía, cuyo objeto es recuperar economías externas emergentes de la realización de una obra pública, el Hecho Generador o Imponible se perfecciona con la realización de la obra que produce la valoración inmobiliaria y cuyo costo debe cubrirse con el importe del Tributo, el cual, por lo menos teóricamente, no debiera ser mayor al gasto efectuado por el Estado ni al incremento del valor del inmueble beneficiado, el menor de ellos.

En las Contribuciones a la Seguridad Social, cuyo objeto es financiar dichos servicios, existe retribución específica en el momento que el sujeto pasivo solicita la prestación efectiva del servicio. Entre tanto, el Hecho Generador o Imponible se perfecciona por la disponibilidad, se lo tome o no, del servicio.

Al igual que en el caso de las **Tasas**, el producto de la recaudación de las Contribuciones Especiales debe destinarse exclusivamente a la prestación o realización de la obra o actividad que constituye la causa de la Obligación, o a la ampliación de su cobertura²⁴. Las Tasas también se rigen por el principio del beneficio.

1.3. Regalías y Patentes por la explotación de recursos naturales.

De inicio, es importante hacer notar que existen diferentes visiones respecto a la caracterización de estos ingresos para el Estado; por un lado existe la visión de que estos no constituyen tributos ya que representan “derechos” que cobra un Estado por la “utilización” de sus recursos naturales y por ende no satisfacen los parámetros anteriormente mencionados para ser calificados como “Tributos”; por otro lado, existe la visión de que estos ingresos gubernamentales son “obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio impone...” y por tanto estas constituyen un tipo de Impuesto (Impuestos a la Producción o Explotación de Recursos Naturales) o inclusive una cuarta clasificación de tributos (además de Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales).

²² El Art. 17 del Código Tributario abrogado las definía, en su segundo párrafo, así: “La contribución de mejora es la instituida para costear la obra pública que produce una valoración inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento del valor del inmueble beneficiado.”

²³ El Art. 17 del Código Tributario abrogado las definía, en su último párrafo, así: “La contribución de Seguridad Social, es la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados destinada a la financiación de los servicios de la Seguridad Social.”

²⁴ No obstante, en contradicción con este principio, el Art. 27 de la Ley Nº 2042 (Ley de Administración Presupuestaria) de 21 de diciembre de 1999, dispone: “Se establece que del total de recursos por concepto de aportes para salud, de las entidades de Seguridad Social Públicas, el 5% se debe destinar al Ministerio de Salud y Previsión Social para financiar Programas Nacionales de Prevención de Enfermedades...”.

En el contexto del Código Tributario Boliviano, después de largos debates al respecto en la comisión redactora²⁵, se optó por no incluir las Regalías y Patentes por la explotación de recursos naturales en la clasificación de “Tributos”.

Por su significativa participación en las recaudaciones del Estado y por ende, importante componente de las relaciones fiscales intergubernamentales, y por su estructura económica y legal, como se verá a continuación, este tipo de ingreso forma parte importante del presente estudio.

Al régimen de Regalías y Patentes por la explotación de recursos naturales en Bolivia nos referiremos más adelante.

1.4. Estructura de los Tributos

En la estructura de los Tributos, en todos los casos, se advierten los siguientes elementos:

1.4.1. Materia Imponible u Objeto

La Materia Imponible u Objeto constituye el fundamento de la imposición y está referida a la titularidad o práctica de elementos y actividades económicas relativas a factores de producción reales o financieros, explotaciones económicas, obtención de renta personal, incrementos de valor patrimonial, consumo de bienes y servicios y transferencias de bienes. También se la define como la capacidad económica, expresada en el nivel de vida, el bienestar económico o el poder adquisitivo de los sujetos gravados, que fundamenta el establecimiento de un Tributo y que se decide someter a imposición; una vez sometida, se constituye en la Base Imponible del Tributo.

En general, solamente los Impuestos pueden sistematizarse con base en las capacidades económicas anotadas.

En contrapartida, la Exclusión de Objeto se refiere a aquellos bienes y servicios, así como los recursos reales o financieros, que están fuera del Objeto del Tributo, es decir que son ajenos a la Materia Imponible. La Exclusión de Objeto no es igual que la Exención²⁶, pues en esta última el Objeto sí está gravado pero existe una dispensa legal que anula el Hecho Generador o Imponible e impide el nacimiento de la Obligación Tributaria.

1.4.2. Hecho Generador.

Es la causa prevista hipotéticamente cuyo acaecimiento origina el nacimiento de una Obligación Tributaria. Al igual que el resto de elementos que conforman la estructura de los Tributos, debe estar expresamente determinada mediante Ley. El Art. 16 del Código Tributario vigente define al Hecho Generador o Imponible del siguiente modo:

25 La comisión redactora del Código Tributario fue liderizada por el Viceministerio de Política Tributaria y conformada por representantes del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) y de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB).

26 Ver Arts. 19 y 20 del Código Tributario vigente.

“Hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria.”

1.4.3. Sujetos de la Relación Jurídica Tributaria.

El Art. 22 del Código Tributario vigente, contiene la siguiente definición:

“Es sujeto pasivo el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone este Código y las Leyes.”

A su vez, el Art. 23 del mismo cuerpo legal define:

“Contribuyente es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.”

Conforme al mismo artículo, esta condición puede recaer sobre personas naturales, personas jurídicas e incluso sobre *“herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición.”*

Por su parte, de acuerdo al primer párrafo del Art. 25 del Código Tributario vigente:

“Es sustituto la persona natural o jurídica genéricamente definida por disposición normativa tributaria, quien en lugar del contribuyente debe cumplir las obligaciones tributarias, materiales y formales...” atribuidas a aquél.

La figura del Sustituto se refiere a los Agentes de Retención y/o de Percepción.

Además, siendo la Relación Jurídica Tributaria una relación bilateral, frente al Sujeto Pasivo se requiere la necesaria contraparte de un Sujeto Activo, conforme a la siguiente definición contenida en el primer párrafo del Art. 21 del Código Tributario vigente:

“El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado, cuyas facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras establecidas en este Código son ejercidas por la Administración Tributaria nacional, departamental y municipal dispuestas por Ley. Estas facultades constituyen actividades inherentes al Estado.

Las actividades...”

Como veremos más adelante, existe una sustancial diferencia entre el Sujeto Activo del Poder Tributario y el Sujeto Activo de la Obligación Tributaria.

1.4.4. Base Imponible.

Es la Materia Imponible u Objeto sometida a imposición. Se expresa en valores o en unidades físicas. El Art. 42 del Código Tributario vigente define a la Base Imponible del siguiente modo:

“Base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar.”

1.4.5. Alícuota.

También denominada Tasa o Tipo, la Alícuota es definida por el Art. 46 del Código Tributario vigente así:

“Es el valor fijo o porcentual establecido por Ley, que debe aplicarse a la base imponible para determinar el tributo a pagar.”

La existencia de más de una denominación usual, responde a que la Alícuota de un Tributo puede expresarse en unidades monetarias y calcularse sobre una Base Imponible expresada en unidades físicas (Tipo o Alícuota Específica, o Alícuota “*ad rem*”), o ser porcentual y aplicarse sobre una Base Imponible expresada en valores (Alícuota “*ad valorem*”, Porcentual o simplemente Alícuota).

Según sean fijas o variables, las alícuotas “*ad valorem*” dan lugar a los Impuestos proporcionales (cuando son fijas), a los Impuestos Progresivos (cuando son variables en sentido creciente al aumentar la cuantía de la base) y a los Impuestos Regresivos (cuando son variables en sentido decreciente al aumentar la cuantía de la base). Debe notarse que estas clasificaciones son únicamente enunciativas ya que la verdadera incidencia distributiva de los tributos solamente se la puede encontrar a través de análisis empíricos de incidencia tributaria: En general la estimación del impacto social de la política tributaria se centra en definir sobre quiénes recaen los impuestos, separando a la población en grupos de deciles o quintiles respecto a su riqueza y observando su participación en la carga tributaria total. En estos casos se puede estimar cuál es la tasa tributaria efectiva promedio para cada grupo de individuos en la economía. La metodología comúnmente utilizada consiste en calcular la tasa efectiva promedio de cada impuesto para cada quintil, y sumar el impacto de cada impuesto para obtener la tasa efectiva promedio del sistema tributario sobre cada grupo de ingreso²⁷.

1.5. Sistema Tributario.

Todo Sistema Tributario refleja la evolución histórica del país o ámbito determinado de que se trate. Junto con la fenomenología social, política y económica, el Sistema Tributario se desarrolla con el devenir del tiempo, no de manera aislada sino en consonancia con aquellos factores. Así, la comprensión de un Sistema Tributario determinado será siempre

²⁷ Ver Martínez-Vázquez, J. (2001), The Impact of Budgets on the Poor: Tax and Benefit Incidence

correlativa al grado de comprensión que se tenga de las condiciones en que se ha desarrollado.

No obstante, los elementos que integran un Sistema Tributario pueden ordenarse de manera sistemática con criterios aceptables más allá de las fronteras del territorio geográfico en el que rige. Estos elementos son:

1.5.1. Principios Tributarios.

Los postulados que rigen el ejercicio del Poder de Imperio del Estado se han desarrollado con base en planteamientos provenientes tanto del campo jurídico y político como del económico financiero, habiendo algunos de estos últimos trascendido su esfera de origen al haber sido incorporados en la normatividad positiva. A los Principios de Igualdad, Generalidad, Equidad y Capacidad Contributiva, de usual rango constitucional, a los que nos referiremos más adelante con mayor detalle, se suman requerimientos tales como²⁸:

- **Neutralidad.** Un Impuesto no debe inducir a una abstención o a una acción en materia de decisiones económicas.
- **Simplicidad.** La estructura y determinación del Impuesto deben ser de fácil comprensión y aplicación tanto para los contribuyentes como para los funcionarios encargados de su recaudación y control.
- **Economía.** El Estado debe facilitar a los contribuyentes el pago de los Tributos, sin trámites engorrosos y eventualmente costosos, diseñando los procedimientos de declaración y pago con criterios de economía tanto en tiempo como en recursos.
- **Eficiencia.** Un Tributo no debe tener costos elevados para su recaudación, control y administración, y de su producto debe gastarse lo mínimo en la administración de las obras y servicios públicos, a través de los cuales debe volver a los contribuyentes la mayor cantidad posible del dinero que pagaron al Estado en concepto de Tributos.
- **Suficiencia.** El producto de la recaudación tributaria debe ser suficiente para el cumplimiento de sus fines (financiar las actividades del Estado); este principio quedará vulnerado, tanto si dicho producto es insuficiente como si resultara en exceso.

1.5.2. Conjunto Normativo.

Disposiciones legales, incluidas las constitucionales, reglamentarias y operativas que rigen la creación, aplicación, verificación y recaudación de los Tributos. Volveremos sobre este tema más adelante, al referirnos al Derecho Tributario.

²⁸ Para conocer otros enfoques, se sugiere revisar la obra citada de Alfonso Miranda Talero, pg. 145 y s.s.

1.5.3. Elementos Institucionales.

Para hacer efectivo el cumplimiento de las Obligaciones Tributarias, el propio Estado provee determinados recursos materiales y humanos que, institucionalmente, constituyen entidades, a veces autónomas, sujetas a las reglas de funcionamiento y operación comunes a la Administración Pública y cuya razón de existencia las especializa en la actividad recaudadora, trátase de Tributos nacionales, regionales o locales, internos o de comercio exterior, o de varios o la totalidad de ellos. Dado que el Estado delega en estas entidades su carácter de Sujeto Activo de la Relación Jurídico Tributaria, las mismas son titulares de facultades específicas para el cumplimiento de su cometido. Su denominación común es: Administración Tributaria.

Contemporáneamente, las denominadas buenas prácticas internacionales han orientado la organización de las Administraciones Tributarias, de una estructura por Tributos anteriormente prevaleciente, a una estructura más bien funcional. Las funciones de las Administraciones Tributarias “típicas” son las de Recaudación, Fiscalización y Cobranza, a las que se ha añadido la de Asistencia al Contribuyente habida cuenta la creciente valorización de sus actividades orientadas a incrementar el cumplimiento voluntario de las Obligaciones Tributarias. La aplicación combinada de sus funciones en el plano operativo es comúnmente denominada Gestión Tributaria.

En cuanto a su estructura, es fundamental que exista una clara distinción entre el nivel central normativo, planificador y de supervisión, y el nivel operativo, debiendo además existir una adecuada coordinación entre ambos niveles

En el afán de despolitizarlas, se ha generado una tendencia, también avalada por la experiencia internacional, que estas entidades se doten de autonomía administrativa, técnica, funcional y financiera (SUNAT-SUNAD en el Perú, SAT en Ecuador, México y Guatemala, AFIP en la Argentina, SENIAT en Venezuela, DGI-DGA en República Dominicana, SIN y ANB en Bolivia) y que, inclusive, sean dirigidas por entes colegiados, como en Bolivia.

La Administración Tributaria moderna, además de las facultades y normativa legales necesarias, requiere, para la aplicación eficiente de sus procesos y procedimientos - de los que debe dotarse detallada y puntualmente (para registro y baja de contribuyentes y/o de sus obligaciones, para la declaración y pago de los tributos, para la corrección o modificación de las declaraciones de los contribuyentes, para los diferentes tipos y niveles de fiscalización y cruce de información, para las acciones de cobro persuasivo y coactivo, para la orientación, asistencia y capacitación a los contribuyentes, para la atención y respuesta de consultas tributarias, para la concesión de prórrogas en la presentación de declaraciones juradas y de fraccionamiento o facilidades de pago, para la atención de impugnaciones de sus propias decisiones en sede administrativa, etc., etc.)-, apoyarse en elaborados sistemas informáticos y de comunicaciones, no poco costosos, ya que son varios los plazos perentorios para el ejercicio de sus facultades, además que normalmente

tienen que administrar grandes volúmenes de información, incluidas la información y los registros de cada uno de sus contribuyentes.

Asimismo, requieren infraestructura adecuada no sólo para el desenvolvimiento y capacitación de sus funcionarios, sino también para la recepción y atención de los contribuyentes, sea voluntaria o a requerimiento de la propia entidad. Igualmente, en tanto que se trata de entidades públicas, requiere procedimientos y sistemas adecuados a las técnicas y normativas de aplicación común al sector público para la administración de sus recursos humanos, materiales y financieros, destacando que requieren dotarse de recursos humanos suficientes en cantidad y calidad (especializándolos en materias y funciones determinadas, sean técnicas, legales o administrativas, procesos de capacitación que requieren carácter permanente y cuyos resultados generalmente no se dan plazos cortos de tiempo, y aplicando incentivos a la eficiencia individual y conjunta de sus funcionarios), y de mecanismos de control y auditoría interna y de planificación y control de gestión apropiados a la naturaleza de sus funciones.

Para el ejercicio de sus facultades de fiscalización y determinación de la deuda tributaria de sus contribuyentes, para el dictado de sus actos determinativos y en su caso sancionatorios, para la defensa de tales resoluciones ante instancias administrativas y jurisdiccionales ante su impugnación por los contribuyentes que se consideran afectados por tales actos, y para el ejercicio de sus facultades de cobranza ejecutiva, las Administraciones Tributarias requieren, además del personal idóneo, de mecanismos de control de calidad adecuados.

Inclusive, requieren de eficientes programas y herramientas de comunicación social y de relaciones públicas, a fin de orientar e informar a los contribuyentes de manera oportuna y con amplia cobertura (lo que a su vez supone importantes previsiones presupuestarias), así como para crear y mantener una imagen corporativa cuando menos óptima.

La calidad de la Administración Tributaria influye, definitivamente, en el éxito o no de la Política Tributaria.

1.5.4. Titularidad de los Recursos Tributarios.

Habida cuenta que el propósito final de los Tributos es financiar las obras, bienes y servicios públicos, y dado que la ejecución de estas actividades no necesariamente está a cargo de los mismos titulares de las atribuciones de creación, aplicación, verificación y recaudación de los Tributos, los recursos tributarios –y los recursos públicos en general- deben apropiarse, compartirse o distribuirse a los distintos entes públicos en proporción, idealmente, al costo de las competencias que les hayan sido atribuidas.

El denominado Federalismo Fiscal y sus variantes dan cuenta de las opciones que existen al respecto, a las cuales haremos referencia más adelante al tratar el tema de la Descentralización Fiscal.

1.5.5. Estructura Tributaria.

Como todo Sistema, el Tributario está determinado por la calidad de cada uno de sus elementos y las relaciones de interdependencia entre ellos. En este razonamiento se incluye al conjunto de tributos vigentes como uno de los elementos de dicho Sistema. Las relaciones referidas exceden lo estrictamente conceptual y abarcan además los correspondientes aspectos técnicos e institucionales.

Existen varios **factores condicionantes** para efectivizar los objetivos de cualquier Sistema Tributario, entre los que destacan (i) la tradición fiscal del país, es decir los antecedentes históricos del sistema, (ii) la fortaleza institucional de la Administración Tributaria, su organización y medios disponibles para asegurar procesos eficaces de recaudación, control, cobranza y asistencia a los contribuyentes en concordancia con el grado de complejidad de los tributos a administrar, (iii) la adecuada coordinación entre los órganos político institucionales involucrados en el fenómeno tributario, incluidos los que ostentan la atribución de crear, reglamentar y aplicar los Tributos, así como los titulares de la autoridad pública para interpretar las normas y dirimir los conflictos entre los administrados y los ya citados órganos que crean, reglamentan y aplican los Tributos, y (iv) la correspondiente aceptación social, o por lo menos su no beligerancia.

Así, el diseño de un Sistema Tributario y la definición de sus modificaciones deberán considerar necesariamente la realidad política, económica y social en la que se pretenden implantar sin abandonar los principios rectores de la materia, agregando valores de eficiencia, transparencia y coordinación entre otros requisitos.

Ahora bien, haciendo de lado a las Tasas y a las Contribuciones Especiales, en términos de las posibles figuras impositivas, tenemos que las capacidades económicas citadas anteriormente al hacer referencia a la Materia Imponible u Objeto se manifiestan, de manera relevante, a través de la Renta, el Patrimonio o Riqueza, el Consumo y el Uso de Recursos; los Impuestos con que suelen gravarse estas manifestaciones de capacidad económica o contributiva son:

- **Renta:**

- **Según el tipo de persona:**

- Impuestos sobre la Renta o Utilidades de las Personas Colectivas

- Impuestos sobre la Renta de las Personas Individuales

- **Según el tipo de renta:**

- Impuestos sobre el Salario o Rendimientos del Trabajo Personal

- Impuestos o cotizaciones sobre las planillas

- **Patrimonio o riqueza:**

- Impuestos sobre el Valor de la Propiedad

- Impuestos sobre el Patrimonio Neto

- Impuestos sobre Transmisiones Onerosas de la Propiedad

Impuestos sobre Transmisiones Gratuitas de la Propiedad (incluidas Sucesiones y Donaciones).

- **Consumo:**

Impuestos Generales a las Ventas
Impuestos al Valor Agregado
Impuestos Específicos al Consumo
Gravámenes Arancelarios

- **Uso de Recursos:**

Impuestos Medioambientales y
Otros Impuestos al Uso de Recursos

Con diversas variantes, incluidas sus denominaciones formales, según el país de que se trate, los Objetos gravables, en tanto manifestaciones de la capacidad contributiva, son alcanzados por las figuras impositivas citadas y/o por otras menos universales.

Insistiendo en que no existen criterios internacionalmente dominantes, y recordando la incidencia de los factores políticos, económicos y sociales, estas figuras impositivas suelen articularse siguiendo un esquema como el siguiente:

- Impuestos sobre la Renta (de las Personas Individuales y de las Personas Colectivas)
- Impuesto General sobre el Consumo, a través de las ventas, tipo IVA o monofásico en la etapa final
- Impuestos sobre el Valor de la Propiedad o Impuestos sobre el Patrimonio Neto
- Impuestos sobre Transmisiones Onerosas de la Propiedad
- Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Ganancias de Capital, si no estuvieran incluidas en los alcances de los Impuestos sobre la Renta como ingresos extraordinarios gravados
- Impuestos Específicos al Consumo
- Gravámenes Arancelarios

Algunos autores catalogan a las dos primeras figuras como Impuestos “principales” en todo Sistema Tributario y las demás figuras como Impuestos “secundarios” que complementan a los primeros.

1.6. Derecho Tributario.

Dentro del Derecho Financiero, la especialidad referida a la imposición y recaudación de los Tributos se denomina Derecho Tributario, rama autónoma del Derecho de indudable carácter científico por tener objeto e institutos exclusivos no regulados por otras ramas del

Derecho y cuya materia de estudio (Objeto) está constituida por las relaciones jurídicas²⁹ que se tejen en torno al fenómeno tributario: traspasos o detracciones de parte de la riqueza de los particulares que coactivamente exige el Estado para sí y que constituyen los denominados “recursos tributarios”. El Derecho Tributario³⁰ no incluye en su objeto a la disposición y gasto de los recursos tributarios obtenidos por la vía del cumplimiento, voluntario o forzoso, de la Obligación Tributaria³¹. La normativa que regula la disposición y gasto de los ingresos públicos en general es específica y también forma parte del Derecho Financiero.

Para asegurar el cumplimiento de la Obligación Tributaria se imponen exigencias adicionales que generan, a su vez, una serie de relaciones jurídicas entre el Estado y los particulares relativas, a pesar de su objetivo común, a diversas ramas del Derecho. Así, los Deberes Formales (también denominados Obligaciones Tributarias Secundarias o Accesorias)³² que suelen imponerse a los particulares pertenecen al Derecho Administrativo, en tanto que las consecuencias jurídicas de los ilícitos tributarios corresponden a la esfera del Derecho Penal.

Pero los particulares no son únicamente titulares de obligaciones o deberes en el ámbito tributario; también les asisten una serie de derechos y garantías que en algunos casos han alcanzado rango constitucional.

Así, en esta amplitud de relaciones jurídicas que regula, dada la naturaleza y alcances de éstas, el Derecho Tributario se relaciona con diversas ramas del Derecho, cuando menos: Derecho Constitucional, Derecho Administrativo, Derecho Penal, Derecho Procesal e incluso Derecho Internacional. La profundidad de estas relaciones ha dado lugar a que una mayoría de la doctrina, siguiendo a Dino Jarach³³, haya reconocido una serie de subdivisiones del Derecho Tributario, cuyo establecimiento permite (i) determinar las fuentes normativas de cada subdivisión, (ii) identificar la naturaleza de las obligaciones y derechos relativos a las distintas relaciones jurídicas anotadas y (iii) diferenciar el régimen de sanciones previstas para los casos de incumplimiento de las distintas obligaciones³⁴. Esquemáticamente, estas subdivisiones consisten en:

²⁹ En el presente contexto: relación entre dos partes, sujeta a normas y principios jurídicos, en la que una de ellas es titular de obligaciones (Sujeto Pasivo) cuyo cumplimiento tiene la otra (Sujeto Activo) derecho a exigir.

³⁰ Para designar al Derecho Tributario también suelen utilizarse las denominaciones de “Derecho Impositivo” y de “Derecho Fiscal”, esta última muy utilizada entre franceses (*Droit Fiscal*) e ingleses (*Fiscal Law*) que, sin embargo, tiene un objeto mayor al del Derecho Tributario pues abarca todos los (tipos de) ingresos del Fisco o Estado.

³¹ El fenómeno financiero de la tributación, constituye, en cuanto a su naturaleza jurídica, una OBLIGACION DE DAR cosas ciertas (pagar el Tributo) a favor del Estado, que asume, en consecuencia, el carácter de acreedor o titular del crédito tributario (Sujeto Activo) frente al obligado o contribuyente (Sujeto Pasivo). Esta obligación de pagar el Tributo, que da lugar a la Relación Jurídica Tributaria, se denomina Obligación Tributaria Principal u Obligación Tributaria propiamente dicha.

³² Tales como el deber de inscripción en el registro de contribuyentes, presentar declaraciones juradas de liquidación e información tributarias, llevar registros relativos a las actividades y operaciones de contenido o efecto tributario, conservar durante un tiempo determinado dicha documentación y exhibirla a la autoridad fiscal, etc.

³³ “El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo”. Obra citada en la Bibliografía del presente estudio. Págs. 13 y ss.

³⁴ Además de la obra de Dino Jarach, ver “Derecho Tributario General” de José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé, obra citada en la Bibliografía del presente estudio, Págs. 10 y ss.

1.6.1. Derecho Tributario Constitucional.

- Relativo a los Principios y normas constitucionales que rigen la Tributación, cuya violación importa la nulidad de la norma o acto inconstitucional³⁵.
- Fuente (única): principios y normas constitucionales.
- Incluye materias como el Poder Tributario, la distribución de las facultades de exigir tributos por parte del Estado, los diversos principios o garantías constitucionales que actúan como límites al ejercicio del Poder Tributario (Legalidad, Equidad, Igualdad, etc.).
- Los derechos que ampara son de naturaleza constitucional, por lo que se imponen jerárquicamente sobre los principios y normas de cualquier otra rama jurídica.
- Es Derecho Constitucional, que tiene de “Tributario” específicamente su Objeto.

1.6.2. Derecho Tributario Sustantivo o Material.

- Regula la Obligación Tributaria propiamente dicha, desde su creación hasta su extinción. En atención a su objeto, se considera a esta rama como el “auténtico” Derecho Tributario, a diferencia de las demás subdivisiones.
- Fuente (única): la Ley.
- Siendo la naturaleza de la Obligación Tributaria estrictamente legal, su incumplimiento origina sanciones pecuniarias e, incluso, privativas de libertad, según sea la gravedad del ilícito.

1.6.3. Derecho Tributario Administrativo o Formal.

- Por su finalidad, el Derecho Tributario Administrativo está íntimamente vinculado con el Derecho Tributario Sustantivo. En efecto, sus normas tienen el propósito de asegurar el cumplimiento de la Obligación Tributaria propiamente dicha, cuya creación y extinción es regulada, como acabamos de exponer, por el Derecho Tributario Sustantivo.
- Por la composición de sus normas, como veremos enseguida, el Derecho Tributario Administrativo es una parte del Derecho Administrativo que tiene de “Tributario” su indicada finalidad, imponiendo, por una parte, deberes y formalidades administrativas que deben cumplir los particulares³⁶, y estableciendo, por otra parte, las facultades correlativas de los organismos administrativos encargados de la recaudación de los tributos y del control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto Principal como Secundarias (Administración Tributaria), tales como emitir normas de carácter operativo, exigir la presentación de documentación de contenido o efecto tributario, inspeccionar los registros, determinar de oficio las obligaciones tributarias, imponer sanciones administrativas, ejecutar o cobrar coactivamente las deudas tributarias y realizar toda actividad administrativa orientada al cumplimiento de las citadas obligaciones tributarias.

³⁵ Sin perjuicio, en el caso boliviano, de la responsabilidad prevista por el Art. 34 de la Constitución Política.

³⁶ Obligaciones Tributarias Secundarias o Accesorias, a las que ya nos hemos referido anteriormente.

- Incluye la regulación legal (creación, organización y competencias) de la Administración Tributaria así como el Procedimiento de Determinación de Oficio de la Obligación Tributaria.
- La naturaleza de las Obligaciones Tributarias Secundarias o Accesorias es de carácter administrativo, por lo que reconocen como fuente tanto a la Ley como a los Decretos reglamentarios e incluso las Resoluciones dictadas por la propia Administración Tributaria. Su incumplimiento da lugar a sanciones pecuniarias, tanto resarcitorias como punitivas, e incluso penales (arresto), en algunos países.

1.6.4. Derecho Tributario Procesal.

- El estudio y regulación de los procesos por medio de los cuales se dirimen los conflictos de intereses o cuestiones litigiosas, sean civiles, laborales, comerciales, penales, administrativas, etc., incluidas las relativas a la materia tributaria, corresponde al Derecho Procesal.
- Las normas del Derecho Tributario Procesal, que regulan los procesos por medio de los cuales son dirimidas las controversias tributarias, forman parte del Derecho Procesal y tienen de “Tributario” la naturaleza de las controversias encausadas aplicando sus preceptos; su incumplimiento acarrea, entre otras consecuencias, la caducidad y preclusión.
- En virtud del Principio del Control Jurisdiccional de los actos administrativos en general (incluidos los de la Administración Tributaria), el ámbito en que se desarrollan estos procesos es eminente y necesariamente jurisdiccional (Poder Judicial), aunque también puede incluir en algunas de sus etapas el ámbito administrativo (recursos administrativos de revisión o revocatorios y jerárquicos)³⁷.
- Sus fuentes son variadas, pues hay reglas procesales, según el país de que se trate, tanto en Leyes como en normas de rango inferior³⁸.

1.6.5. Derecho Tributario Penal.

- Relativo a las normas y principios que regulan la descripción y sanción de los ilícitos tributarios, entendiéndose por tales los que violan las obligaciones previstas en las normas del Derecho Tributario Sustantivo y del Derecho Tributario Administrativo.
- La doctrina es uniforme acerca de su fuente única: la Ley (*Nulla poena sine lege*).
- No existe, sin embargo similar uniformidad acerca de su relación con el Derecho Penal común, estando vigente la discusión en cuanto a la naturaleza penal o administrativa de sus normas, o inclusive si éstas constituyen un género autónomo propio del Derecho Tributario, debate inconcluso que se

³⁷ En Bolivia, el Código Tributario vigente establece los Recursos de Alzada y Jerárquico ante la Superintendencia Tributaria, órgano administrativo dependiente del Ministerio de Hacienda cuyos actos definitivos son recurribles ante el Poder Judicial. El Código Tributario abrogado, en cambio preveía dos vías excluyentes entre sí, una administrativa y la otra jurisdiccional.

³⁸ En Bolivia, por mandato del Art. 29 de la Constitución Política, los procedimientos judiciales solamente pueden establecerse mediante Ley. Aunque esta disposición constitucional no se refiere expresamente a los procedimientos en sede administrativa, éstos, en cualquier materia, han quedado sujetos a este principio.

extiende al carácter del régimen de sanciones que contiene, que puede extenderse desde las multas y otras sanciones de carácter administrativo hasta la privación de libertad, el cual es indudablemente punitivo pero respecto del cual tampoco existe unanimidad, correlativamente, en cuanto a si es penal o administrativo o si forma parte intrínseca del Derecho Tributario en tanto rama autónoma del Derecho, siendo este último el criterio predominante en América Latina.

1.6.6. Derecho Tributario Internacional.

- Comprende, reglas del Derecho Internacional vinculadas al fenómeno tributario. Está dirigido a delimitar, mediante acuerdos internacionales³⁹, la aplicación territorial de los Poderes Tributarios de los Estados contratantes.
- Fuente⁴⁰: Tratados Internacionales.
- Su naturaleza es legal, pues los Tratados Internacionales requieren ratificación congresal y el posterior intercambio de los instrumentos o cartas reversales⁴¹.
- Su incumplimiento origina como sanción la responsabilidad internacional del Estado.

1.6.7. Codificación.

Conviene, finalmente, a los fines del presente estudio, hacer referencia a la Codificación del Derecho Tributario. En general, la Codificación supone la unificación metódica de las dispersas normas vigentes de cada una de las ramas del Derecho⁴². Al igual que en las demás ramas del Derecho, el proceso codificador también alcanzó al Derecho Tributario, a partir del *Ordenamiento Tributario Alemán* de 1919, al que le siguieron cuerpos legales similares en casi todo el resto de países, aunque con diferentes procedimientos o sistemas. Los métodos empleados en materia tributaria son tres⁴³:

1. **Codificación Limitada:** Sistematiza los principios fundamentales del Derecho Tributario Sustantivo, Administrativo, Penal y Procesal.
2. **Codificación Amplia:** Codificación Limitada más disposiciones específicas de los gravámenes que integran el sistema tributario, excepto sus alícuotas o cuotas fijas que se aprueban o modifican mediante leyes especiales conforme a las coyunturas económicas.

³⁹ Tales como los Convenios para Evitar la Doble Imposición a la Renta y al Patrimonio, Convenios sobre Intercambios de Información entre Autoridades Fiscales y los Convenios sobre Protección Recíproca de las Inversiones.

⁴⁰ Todas las fuentes de las subdivisiones del Derecho Tributario, incluidas ésta y las citadas precedentemente en cada caso, así como la prelación normativa y las disposiciones sobre Derecho Supletorio están recogidas en nuestro ordenamiento legal: Art. 5 del Código Tributario vigente.

⁴¹ Mecanismo adoptado a nivel constitucional por la generalidad de los países. Para el caso boliviano, ver los Arts. 59, atribución 12ª, y 96, atribución 2ª, de la Constitución Política, y el Art. 5, I, 2, del Código Tributario.

⁴² "Derecho Tributario General" de José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé, obra citada en la Bibliografía del presente estudio, Pág. 29.

⁴³ "Derecho Tributario General" de José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé, obra citada en la Bibliografía del presente estudio, Págs. 30 y ss.

3. Codificación Total: Todo lo anterior más alícuotas o cuotas fijas de los tributos.

El Modelo de Código Tributario para América Latina de 1969⁴⁴; el primer Código Tributario Boliviano, aprobado mediante Decreto Supremo 09298 de 02 de julio de 1970, elevado a rango de Ley mediante la Ley de Reforma Tributaria 843 de 20 de mayo de 1986 y reformado en 1992, 1993 y 1994; el Modelo de Código Tributario del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, organismo internacional con sede en Panamá que agremia a las Administraciones Tributarias nacionales de todos los países del Continente Americano); el actual Código Tributario Boliviano, aprobado mediante Ley 2492 de 2 de agosto de 2003; y la mayor parte de los países iberoamericanos⁴⁵, aplican el criterio de la Codificación Limitada. Los tributos se rigen por leyes especiales como, en el caso boliviano, la Ley 843 (Texto Ordenado vigente).

Aunque es el menos recomendado por la doctrina, por que sus modificaciones más o menos frecuentes por razones de política económica quitan los beneficios de estabilidad y seguridad jurídica de la Codificación, el método de Codificación Total ha sido empleado en EEUU para elaborar el *Internal Revenue Code* de 1939, modificado varias veces hasta la fecha, y en Francia para el *Code Général des Impôts* de 1950.

El método de la Codificación Amplia ha tenido muy escasa aplicación. Al respecto, cabe citar el caso de las Provincias de la República Argentina, cuyos Códigos Tributarios contienen, además de los principios generales de la Codificación Limitada, las disposiciones específicas sobre los Tributos que se aplican en cada Provincia. Las alícuotas o cuotas fijas de los Tributos se establecen mediante Leyes específicas que, en algunos casos, se aprueban para su vigencia durante el respectivo ejercicio fiscal. Respecto de los Tributos nacionales, en la República Argentina, a pesar del valioso aporte de sus tratadistas al Derecho Tributario latinoamericano, no se ha avanzado en un proceso evidentemente codificador, estando regulada la materia tributaria por un disperso grupo de disposiciones legales.

1.7. Poder, Potestad y Competencia en materia tributaria.

Siendo, como hemos dicho antes, que el fenómeno tributario consiste en los trasposos o detracciones de parte de la riqueza de los particulares que exige el Estado para sí, la doctrina del Derecho Tributario explica que este fenómeno tiene, entre otras, dos características esenciales:

1. Estos trasposos o detracciones no son liberalidades ni concesiones voluntarias de los Contribuyentes, sino reclamos que formula el Estado de manera coercitiva y que los

⁴⁴ Elaborado principalmente por Carlos M. Giuliani Fonrouge, Ruben Gomes de Sousa y Ramón Valdés Costa, del Programa Conjunto de Tributación OEA-BID.

⁴⁵ Recomendado expresamente en las Recomendaciones emergentes de las Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (México, 1959), el método de la Codificación Limitada ha sido empleado, por ejemplo en las codificaciones tributarias realizadas en Chile (1961), España y Ecuador (1963), Perú y Brasil (1966), México (1967), Venezuela (1994), Nicaragua (2005) y en la elaboración del actual proyecto de Código Tributario Paraguayo.

particulares, inexcusablemente, deben acatar por provenir del Estado en ejercicio del Poder de Imperio⁴⁶ que le distingue.

Sin embargo, en el Estado moderno el Poder de Imperio, expresado en esta materia en la autoridad que ostenta para exigir el pago de tributos a los particulares⁴⁷ (Poder Tributario), no es absoluto ni puede ejercerse arbitrariamente. Al contrario, es un Poder esencialmente autolimitado por el propio Estado y únicamente puede manifestarse por medio de normas legales que sólo él puede crear, es decir que dicha expresión, como veremos en seguida, tiene la característica de instrumentarse únicamente a través del Poder Legislativo.

Así, el **Poder Tributario** puede ser definido como la **facultad inherente al Estado para exigir tributos dentro de los límites establecidos por la Constitución y que sólo puede manifestarse por medio de disposiciones legales**⁴⁸ (Leyes).

La determinación de la esencia y los límites del Poder de Imperio del Estado en cuanto a la obtención de sus recursos tributarios, es decir la esencia y límites del Poder Tributario, es, según ya hemos adelantado, el Objeto del Derecho Tributario Constitucional. Es, pues, en este ámbito que corresponde identificar la fuente jurídica del Poder Tributario, en tanto es inherente al Estado según ha convenido la doctrina.

2. Las diversas relaciones jurídicas que se tejen en torno al fenómeno tributario - estudiadas y normadas por las distintas subdivisiones del Derecho Tributario, expuestas anteriormente, y que tienen en común una misma finalidad: asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias-, están todas ellas, finalmente, sometidas a la sujeción constitucional.

Nótese que el resto de las subdivisiones del Derecho Tributario, los principios y normas que las componen y las relaciones jurídicas que regulan, pueden establecerse solamente después que la esencia y límites del Poder Tributario se han establecido, debiendo, bajo sanción de nulidad, someterse a los preceptos y principios constitucionales.

El Poder Tributario no debe ser confundido con la Potestad Tributaria ni con la Competencia Tributaria. Mientras el primero expresa, por medio de Leyes, el Poder de Imperio del Estado, la Potestad Tributaria supone la facultad de reglamentar las Leyes

⁴⁶ Precisamente en este sentido han sido redactados el Art. 13 del Código Tributario abrogado y el Art. 9 del nuevo Código Tributario Boliviano.

⁴⁷ La doctrina alemana ha propuesto que el Poder Tributario tiene fundamento en la Soberanía del Estado. Sin embargo, la mayoría de los juristas latinoamericanos ha rechazado este criterio argumentando que, más bien, el Poder Tributario constituye una expresión del Poder de Imperio del Estado.

Con relación a la Soberanía, cuya esencia es más política que jurídica, se afirma que la misma, en tanto poder único e indivisible radicado en cada Pueblo y expresado en la Constitución Política de su respectivo Estado, corresponde ser invocada en cuanto hace a la relación del Estado con las demás entidades soberanas existentes en el concierto internacional, pero en tanto se trate de las actividades que ese mismo Estado realiza dentro de su jurisdicción o ámbito territorial; en este último caso, según destaca Bielsa (Citado por José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé, obra citada, pg. 97), el Estado no requiere invocar su Soberanía sino que le basta su Poder de Imperio, que ejerce mediante los tres Poderes Públicos clásicamente establecidos: el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial.

⁴⁸ José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé, obra citada, pg. 98.

Tributarias y la Competencia Tributaria estrictamente representa la facultad de percibir los tributos. De este modo, distintos son los Sujetos Activos del Poder Tributario (Estado Nacional, a través del Poder Legislativo), de la Potestad Tributaria (Poder Ejecutivo) y de la Competencia Tributaria (Estado, a través de órganos o entidades con jurisdicción nacional, regional o local, según sea el caso: Administraciones Tributarias), pero el Sujeto Pasivo siempre es el mismo.

Con relación a los límites al Poder Tributario del Estado, la doctrina jurídica tributaria distingue entre aquellos que constituyen delimitaciones **Directas** y los que configuran delimitaciones **Indirectas** de dicho Poder. En el primer caso, se trata de las normas constitucionales que disponen bajo qué preceptos, reglas o principios puede ser ejercido ese Poder y, en su caso, distribuyen dichas facultades entre los diferentes niveles de la organización estatal (figura típica pero no exclusiva de los Estados Federales). En cambio, las delimitaciones Indirectas están conformadas por las disposiciones constitucionales que establecen determinados derechos y garantías a las personas, incluidos los principios procesales, que deben tomarse en cuenta al momento de ejercitar el Estado su Poder Tributario, más allá de la mera rigurosidad con que se cumplan las formalidades del procedimiento legislativo.

1.7.1. Principios de naturaleza constitucional.

Los límites al Poder Tributario se desarrollan mediante Principios que son recogidos, así no se trate siempre de referencias expresas a la materia tributaria, en el texto constitucional, de donde deriva su calificativo de Principios Constitucionales.

Entre estos Principios Constitucionales, el que suele ser atendido de inicio por los textos y la doctrina es el **Principio de Legalidad**, según el cual el Poder Tributario debe, conforme a su esencia⁴⁹, instrumentarse o manifestarse solamente mediante Leyes⁵⁰; por ello, se afirma que este Principio no solamente es un límite más allá del cual no debe ser ejercido el Poder Tributario, sino, fundamentalmente, su exclusivo medio de manifestación, razón por la cual las Leyes que crean Tributos deben ser elaboradas de manera clara y precisa, ya que no pueden ser corregidas ni modificadas por los Reglamentos del Poder Ejecutivo ni por las Sentencias del Poder Judicial. Constituyéndose el requisito de legalidad en una condición sustancial para el nacimiento de la Obligación Tributaria, dichas Leyes deben, en todos los casos, contener los elementos sustanciales de la indicada Obligación, a saber: (i) Objeto, (ii) Hecho Imponible, (iii) Sujeto Pasivo, (iv) Base Imponible y (v) Alícuota.

⁴⁹ La base jus-filosófica del Principio de Legalidad radica en que, si bien se acepta y reconoce que todos debemos contribuir al sostenimiento del Estado por medio del pago de Tributos, hemos de someternos a su cumplimiento por propio consentimiento. Será el consentimiento de la mayoría, expresado de manera directa o por medio de los representantes elegidos, el que otorgue fuerza y legitimidad a tales Tributos. Caso contrario, la carga que se imponga a los ciudadanos sin su consentimiento constituiría no otra cosa que un simple despojo de su propiedad, dado que no se puede afirmar la existencia de esta última si el bien sobre el que recae puede ser tomado por el Fisco en cualquier momento. En un Estado de Derecho, dicho consentimiento, en tanto manifestación de la voluntad del pueblo de aceptar someterse al Poder Tributario del Estado, únicamente puede expresarse mediante la Ley, conforme a la mecánica democrática representativa.

⁵⁰ “Nullum Tributum sine lege” dice el aforismo latino, lo que da prueba de la antigüedad de este instituto jurídico. En el contexto anglosajón, se tiene un aforismo en el mismo sentido: “no taxation without representation”

El Principio de Legalidad alcanza a la facultad de eximir (exenciones) del cumplimiento de la Obligación Tributaria, dado que esta facultad constituye la contrapartida del Poder Tributario. Igualmente y con el mismo carácter, abarca a la facultad de condonar tributos, sus intereses y sanciones.

En ocasiones especialmente previstas por la norma constitucional, el Principio de Legalidad puede quedar suspendido, para atender necesidades urgentes, bajo condiciones estrictas y siempre bajo cargo de posterior aprobación congresal; estas condiciones se resumen en el denominado Estado de Sitio y habilitan los denominados empréstitos forzosos (si se impusieran fuera de un Estado de Sitio o de Excepción, deben cumplir el requisito de legalidad).

Otros Principios constitucionalmente establecidos para delimitar el Poder Tributario del Estado, son los siguientes:

(i) Principio de Igualdad.

Si los tributos se explican por su finalidad de promover el bienestar general, para cumplir tal objetivo deben reunir los requisitos de imparcialidad y uniformidad a fin de distribuir la carga que ellos implican con justicia. Esta Igualdad no debe ser interpretada de un modo literal; este Principio no formula una regla de igualdad aritmética conforme a la cual todas las unidades contribuyentes debieran pagar exactamente la misma cantidad en concepto de tributos; tal situación, contrariamente, resultaría ser marcadamente injusta. No se trata, por tanto, de una igualdad absoluta sino de una igualdad relativa que se alcanza cuando se otorga un “igual trato para los iguales”, debiendo al efecto el legislador igualar a los afectados dentro de la categoría que razonablemente les corresponda.

En virtud de este Principio, debe evitarse todo tipo de distinción arbitraria contra determinadas personas, grupos o sectores sociales, a la vez que debe evitarse todo tipo de excepción o privilegio a favor de otros en iguales condiciones.

En suma, este Principio procura evitar que sean gravados con la misma carga quienes están en desiguales condiciones y que se grave de distinta forma a quienes están en igualdad de condiciones.

(ii) Principio de Generalidad.

Conforme a este Principio, nadie debiera quedar excluido de la obligación de contribuir al antes citado bienestar colectivo. Aunque respetando su capacidad contributiva y atendiendo los postulados del Principio de Igualdad, todos deben tributar; bajo estas condiciones, los tributos deben ser de aplicación general y no arbitrariamente discriminatoria.

Este principio, en una visión estricta, queda quebrado por las exenciones tributarias que la propia Ley creadora del tributo u otras suelen disponer como una liberalidad del Estado, especialmente cuando tales exenciones se basan en la calidad del obligado (exenciones subjetivas); sin embargo, se entiende que la tolerancia social legitima estas normas, por considerarlas, por razones meta-tributarias, razonables, justas o convenientes. En todo caso, se trata de excepciones que no debieran afectar a la regla principal.

Como caso especial, podemos citar a la Constitución mexicana, que expresamente prohíbe la exención de impuestos.

(iii) Principio de Equidad.

El sacrificio igual de los contribuyentes, base fundamental de este principio, ha quedado subsumido en el Principio de Igualdad (equitas = igualdad), puesto que solamente puede ser explicado como un sacrificio igual en iguales condiciones (igualdad en la desigualdad socio-económica). Algunos autores identifican a la Equidad, además, con la No Confiscatoriedad, promoviendo la necesaria tutela del patrimonio del afectado. También se considera a la Equidad como un principio de interpretación de la norma jurídica.

(iv) Principio de Proporcionalidad.

Al igual que el Principio de Igualdad (igualdad relativa), el de Proporcionalidad supone una relación con la capacidad económica proporcional de los contribuyentes. Se expresa a través del establecimiento de las Alícuotas proporcionales y progresivas, en procura de los antes mencionados Principios de “equidad horizontal” y de “equidad vertical”.

(v) Principio de No Confiscatoriedad.

Directamente vinculado con la salvaguarda de los derechos de propiedad, actividad económica y trabajo reconocidos a las personas⁵¹.

En la República Argentina, la jurisprudencia ha establecido que este Principio queda vulnerado cuando un Tributo Directo afecta más del 33% de la utilidad, renta o beneficio resultante de una explotación racional o del valor del capital. En Bolivia no existen antecedentes jurisprudenciales al respecto.

Este Principio, en caso de reclamo, debe ser invocado, lógicamente, al igual que los demás, a tiempo de la sanción de la norma tributaria y no cuando el Hecho Generador o Imponible ya se ha cumplido. Además, no corresponde, razonablemente, su invocación contra las sanciones tributarias cualquiera que sea el monto o porcentaje de éstas, porque ellas pudieron evitarse con el cumplimiento oportuno de la Obligación Tributaria principal.

⁵¹ Ver Art. 7 de nuestra Constitución Política.

(vi) Otras limitaciones al Poder Tributario.

Además de los Principios constitucionales expuestos, los derechos y garantías que, en cualquier materia, la norma constitucional reconoce a las personas, operan también como límites al ejercicio del Poder Tributario del Estado. Tal el caso de las normas constitucionales que reconocen y garantizan el derecho al trabajo, a las actividades económicas y a la propiedad socialmente útil.

Todo tributo que tenga por efecto inmediato impedir, prohibir o, de alguna manera hacer imposible el desenvolvimiento de una actividad lícita, o de una industria permitida, que impida el libre tránsito por el territorio nacional, que atente contra la propiedad privada socialmente útil, que reduzca una remuneración o salario que impida al trabajador y su familia una existencia digna, atenta contra las citadas garantías constitucionales y, consecuentemente, carece de validez. Igualmente, vienen a colación los preceptos relativos, por ejemplo, a la Irretroactividad de la norma jurídica.

1.7.2. Alcance espacial e institucional del Poder Tributario.

Dado su carácter inherente al Estado, el Poder Tributario está condicionado al ámbito territorial en que dicho Estado ejerce su Poder de Imperio.

Este condicionamiento territorial es complejo, en mayor o menor medida, según cómo esté establecido el ordenamiento y estructura del propio Estado en cuestión. Si bien el Estado es, finalmente, una entidad soberana única, a su interior pueden aparecer distintos entes que lo conforman orgánicamente, con sus respectivas competencias y atribuciones en diferentes materias, incluida la tributaria.

Así, en el caso de los países organizados bajo la forma unitaria de Gobierno, el Poder Tributario se ejerce por el organismo estatal propiamente dicho, que en tal caso es único y central; cuando la norma constitucional así lo prevé, el Poder Tributario puede también ser ejercido mediante su distribución, generalmente limitada o condicionada a una suerte de control o tutela por el Estado central, a otros órganos de poder que no son de carácter estatal central, sino de naturaleza “sub-nacional”, como los Departamentos y los Municipios, a través de sus respectivos niveles de Gobierno.

Por su parte, los Estados Federales suelen aparejar una mayor complejidad. Tratándose de un régimen en el que varios Estados autónomos se fusionan para dar lugar a la creación de otro, este último ostentará una jerarquía superior pero a su vez condicionada al grado de autonomía individual que aquellos se hubieran reservado al momento de su constitución, dándose así lugar a la coexistencia de dos clases de poderes en un mismo territorio que en su accionar simultáneo no pocas veces se superponen. En la experiencia de otros países, el análisis de la situación relativa al ejercicio de los respectivos Poderes Tributarios (aunque también con relación a otras materias) comúnmente acusa ciertos niveles de deterioro del régimen federal, destacando un progresivo avasallamiento del poder central sobre las autonomías locales⁵².

⁵² Tal el caso de la República Argentina, según afirman José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé, obra citada, pg. 115.

1.8. Comparación de Sistemas Tributarios.

Si bien los tipos de tributos, materias y objetos gravables, son similares en la mayoría de países, la estructura y distribución de las recaudaciones por concepto de impuestos varía significativamente. El Cuadro 1 muestra la Presión Tributaria, la participación de los Impuestos al ingreso personal, a las utilidades de las empresas, y a los bienes y servicios, además de las alícuotas para cada uno de estos tipos de impuestos, en distintos países.

CUADRO 1

	Impuestos/ PIB	Imp. Ing. Personales	IUE	Bienes & Servicios	Tasa Máxima IIP	Tasa IUE	Tasa general IVA
	en % 2004	en % 2004	en % 2004	en % 2004	en % 2005	en % 2005	en % 2005
Francia	43.7	17.5	5.7	25.5	55.9	35	19.6
Italia	42.2	25.1	6.6	25.7	44.1	33	20
Reino Unido	36.1	28.7	7.8	32.7	40	30	17.5
Alemania	34.6	23.9	3.5	29.4	45.2	38.9	16
Canadá	33	34.6	10.4	26.1	46.4	36.1	7
Argentina	26	20	20	53	35	35	19
Estados Unidos	25.4	35.3	8.1	18.2	41.4	39.3	-
Japón	25.3	17.5	13	20.3	50	40.9	5
Chile	24	22	22	60	40	17	19
Bolivia	23	1.1*	14.3	44	13*	25	13
Brasil	20	17	17	44	27.5	34	17
México	19**	26.5	26.5	52.5	30	30	15

* Impuesto RC-IVA ** Incluye Derechos

Fuente: Elaboración propia en Base a: Presentación La Reforma Fiscal en México, Perspectiva Internacional, OECD, Agosto, 2006 y UDAPE Dossier 2007

Como se puede observar en el Cuadro 1, los objetos gravables son, hoy en día, muy similares en el común de los países. Prácticamente todos los países que tienen una presión tributaria similar a la de los países mencionados en el Cuadro, tienen un impuesto a la renta (con excepción de Bolivia), un impuesto a las utilidades de la empresas, e IVA (con excepción de los Estados Unidos).

Por otro lado cuando se analizan los sistemas tributarios de los países de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), se puede observar que las materias y objetos gravables, y los tipos de impuestos son relativamente uniformes. A pesar de que las listas de exenciones, y tasas impositivas tienen importantes variaciones, los sistemas tributarios son lo suficientemente similares para que los esfuerzos de armonización tributaria hayan avanzado significativamente en los últimos años. En principio un nuevo acuerdo, adoptado

en 2004, que es resultado de años de negociaciones dentro de la Comunidad Andina, representa un avance considerable para la consolidación de la integración del ámbito tributario dentro de la CAN. Este acuerdo se implantará a lo largo de 10 años, e intentará armonizar los Impuestos Indirectos, con un especial énfasis en el IVA.⁵³

En cuanto hace a las Regalías, conviene hacer las siguientes referencias:

En el Perú, las regalías petroleras alcanzan al 10% ad-valorem, como una participación sobre el valor de la producción total fiscalizada en el Departamento de Loreto. En la Argentina, por mandato de la Ley 24145 de Federalización de los Hidrocarburos, el subsuelo es de propiedad de las Provincias (Departamentos), las que cobran una regalía del 12% del valor de su producción, trátase de yacimientos ricos o pobres. En Venezuela las regalías que deben pagar los inversionistas extranjeros con intereses en la Cuenca del Orinoco son del 30% según una reciente disposición legal.

En Colombia, la recaudación y distribución de las regalías petroleras, generadas por concepto de producción y exportación, está a cargo de la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH), con base en una liquidación mensual que realiza el Ministerio de Minas y Energía de Colombia. Se realizan liquidaciones trimestrales con los ajustes a las liquidaciones mensuales por efectos de: (i) cambios en el precio del petróleo, (ii) ajustes en los reportes de producción, (iii) ajustes en el tipo de cambio vigente para el momento de la liquidación, (iv) cambios en la Ley de Regalías como consecuencia de nuevas leyes o decretos reglamentarios y (v) reliquidaciones producto de demandas de los beneficiarios o ajustes ordenados por el Departamento Nacional de Planeación del citado Ministerio. Las regalías benefician también a los Departamentos y Municipios no productores. Existe un Fondo de Estabilización Petrolera (FAEP), el cual obliga a cada beneficiario a realizar un ahorro forzoso, administrado por el Banco de la República, en las épocas de “bonanza petrolera” para poder aliviar las crisis en las épocas en que por efecto de la caída de los precios o producción del crudo, los ingresos por concepto de liquidación de regalías decrezcan.

Con relación a la Minería, la aplicación de regalías a este sector en Chile es relativamente reciente. En el Perú no se aplican regalías a la explotación de minerales, aunque en su Congreso Nacional cursa un proyecto de Ley según el cual se aplicaría una tasa del 1% al 3% sobre el valor bruto de las ventas, que se utilizaría como pago a cuenta del Impuesto a la Renta (contrario al mecanismo de acreditación del IUE al ICM en Bolivia); el beneficio para las localidades productoras proviene del Canon Minero: en aplicación de disposiciones tales como el Art. 77 de la Constitución Política modificada en 1995, Art. 1 de la Ley 27506 de 2001 “Ley del Canon” y Decreto Supremo Nº 029-2004, el Estado transfiere a los Gobiernos Regionales y Municipalidades el 50% del Impuesto a la Renta que pagan los titulares de la actividad minera, con base en índices de distribución que anualmente aprueba el Ministerio de Economía y Finanzas.

⁵³ Para más información, ver: Arias L., Plazas M., La Armonización Tributaria de los Impuestos Indirectos en los Países de la Comunidad Andina. BID, Mayo, 2002.

CAPÍTULO II. DESCENTRALIZACIÓN FISCAL Y ASIGNACIÓN TRIBUTARIA

2.1. Democracia, Descentralización y Desarrollo.

De acuerdo al nivel de descentralización administrativa y política⁵⁴ que exista en un Estado, la actividad pública se desarrolla en uno o varios niveles que expresan la concentración o división del poder político tanto funcional como territorialmente.

Con el propósito de lograr un crecimiento económico sostenible de manera acelerada muchos países han comenzado procesos de descentralización. La principal razón se centra en el convencimiento de que la descentralización permite que la población tenga más influencia directa sobre las decisiones del gobierno, especialmente sobre las decisiones relacionadas a la asignación de gastos gubernamentales, inversión pública y tributación. Ebel (1998) toma una muestra de 75 países en desarrollo con poblaciones mayores a 5 millones de habitantes y comprueba que, con excepción de 12 países, todos se han embarcado en procesos de descentralización, transfiriendo poderes fiscales a gobiernos sub-nacionales. Es importante hacer notar que el análisis demuestra cómo los países del estudio tienen muy diferentes organizaciones y estructuras políticas.⁵⁵

Cuando el poder político no está centralizado, la descentralización política, en sus diferentes modelos (federal, regional, etc.), conlleva correlativamente diferentes capacidades de decisión en las cuestiones públicas, incluida la Hacienda Pública, dando lugar, en esta materia, a lo que algunos suelen denominar Hacienda nacional, regional, provincial, municipal, etc., cuyos diferentes niveles competenciales y relaciones entre sí han venido a denominarse Federalismo Fiscal.

2.2. Centralismo vs. Federalismo Fiscal.

Como explica Bird (2001), el modelo tradicional para la asignación de Tributos en una estructura de Gobierno de niveles múltiples asigna la mayoría de las fuentes productoras de ingreso al Gobierno central. Dado que esta receta está de acuerdo con las necesidades y deseos de la mayoría de los Gobiernos centrales, no resulta sorprendente encontrar este modelo en la mayoría de los países. Esta asignación de ingresos centralizada combinada con recientes tendencias por descentralizar cada vez más los gastos gubernamentales

⁵⁴ Para profundizar acerca de los conceptos de Descentralización Administrativa, Descentralización Política y Autonomías Regionales o Departamentales, se sugiere consultar la obra "Descentralización Administrativa en Bolivia. Conceptos Fundamentales y Análisis" de Juan Carlos Urenda Díaz. Editorial Los Amigos del Libro, 1992. También se sugiere considerar los conceptos contenidos en la obra "Derecho Administrativo Boliviano (una visión actual)" de Juan Alberto Martínez Bravo, Centro de Publicaciones UPSA, Santa Cruz, 2002.

⁵⁵ En "Logic of Decentralization and Worldwide Overview", Ebel demuestra cómo la descentralización está ocurriendo incluso en países considerados "inherentemente" centralizados ["decentralization is occurring even in such "inherently" centralized countries as (the Kingdoms of) Jordan and Morocco and many of the states that were under the sphere of Soviet influence; military regimes (Pakistan 2001); nominal-federalist countries that are now starting to make the "federalism" meaningful (India, Mexico); countries that view decentralization as a tool to respond to the challenges of the market economy (Thailand); and nation-states that are trying to avoid the centrifugal forces of separatism (Russia, and, next year, Indonesia)"]

importantes presiona en forma creciente las transferencias fiscales intergubernamentales⁵⁶.

La teoría clásica de las finanzas públicas de Richard Musgrave (1959) sugiere que las funciones fundamentales del sector público se resumen a tres aspectos: estabilización macroeconómica, distribución del ingreso y asignación de recursos para la producción de bienes públicos.⁵⁷ En este mismo sentido Oates (1972) explica cómo, en el enfoque económico del Federalismo, las dos primeras funciones e incluso la asignación de recursos para la producción de bienes públicos no diferenciables, son cumplidas mejor por un gobierno central, pero la asignación de recursos a la generación de bienes diferenciables según cada comunidad, es mejor realizada por Gobiernos descentralizados. Así, concluye que el sistema que reúne las ventajas de un sistema centralizado con las de uno descentralizado es el Federalismo⁵⁸.

Las ventajas y desventajas del Federalismo Fiscal aún están en discusión, tanto en lo que hace a su rol respecto de la asignación como de la distribución y estabilización, en cuanto funciones básicas de la intervención del Estado en la economía, pero ello no niega la importancia que ha adquirido en las últimas décadas tanto en el nivel doctrinal como en el de la realidad práctica de los sistemas fiscales.

Los criterios a favor del Federalismo Fiscal, destacando sus ventajas con relación a los criterios de eficiencia en la asignación de los recursos para la provisión de bienes y servicios públicos (mayor bienestar al menor costo), asumiendo que los niveles intermedio y local conocen mejor las necesidades de sus ciudadanos, apuntan a que:

1. Permite que las cuestiones relativas a los bienes públicos locales sean decididas a un nivel de la Hacienda Pública que involucre a los ciudadanos directamente afectados en ellos.
2. Atiende la heterogeneidad de preferencias entre los residentes de distintas comunidades.
3. Permite que las Haciendas sub-nacionales puedan ofrecer distintos servicios o los mismos pero con características propias, dando la opción a los ciudadanos de trasladarse de una jurisdicción a otra para tomar los servicios que desean ("votar con los pies").
4. Al acercar la administración de la Hacienda al ciudadano, permite que éste ejerza un control sobre la misma más directo que cuando dicha administración está en niveles superiores de Gobierno.

En cambio, en contrario, sobre la base, principalmente, de criterios relativos a la estabilización, destacando que las políticas macroeconómicas deben recaer principalmente sobre la Hacienda nacional, se plantea que:

⁵⁶ Bird, Richard. Los Impuestos Subnacionales en el Marco de una Reforma Fiscal. Departamento de Asuntos Fiscales. Fondo Monetario Internacional, 2001.

⁵⁷ Musgrave, Richard. The Theory of Public Finance (1959)

⁵⁸ Oates, Wallace E. (1972). Fiscal Federalism

1. La provisión de bienes y servicios públicos nacionales, siendo que sus beneficios no están constreñidos a un área limitada como en el caso de los bienes y servicios sub-nacionales, se suministran con mayor eficiencia desde una Hacienda nacional.
2. Se espera mayor efectividad de los instrumentos que tradicionalmente se emplean para asegurar la estabilidad económica (específicamente política fiscal pero no política monetaria, dado que los niveles intermedio y local no pueden emitir dinero), cuando son empleados desde una Hacienda nacional.
3. Las inversiones en capital físico y humano para promover el crecimiento económico pueden decidirse de manera más adecuada en un sistema centralizado.
4. Las políticas de redistribución de la renta tomadas desde el nivel central tienen más opciones de éxito que si se las toma desde un nivel descentralizado.

En este contexto, se puede afirmar como una tendencia general el considerar que las funciones de estabilización económica y de distribución del ingreso son más eficientes cuando son llevadas a cabo por el Gobierno central, mientras que la asignación de recursos (tributos y gastos) es más eficiente cuando es llevada a cabo por los Gobiernos sub-nacionales.

2.3. Asignación de Recursos.

Bajo la teoría de Musgrave (1959), McLure (1999) sugiere como función fundamental del sector público sub-nacional la asignación de recursos para la producción de bienes públicos. En este sentido, ambos, la provisión de servicios públicos y la asignación de tributos para financiar dichos servicios, deben ser diseñados de forma tal que cumplan con los principios de equidad y eficiencia, así asegurando la mejor utilización de los recursos fiscales.

En el marco de la maximización de la equidad y eficiencia es altamente recomendable que los gobiernos sub-nacionales se financien a través de Tasas y Contribuciones Especiales, ya que permite que los directos beneficiarios de un bien o servicio público, identifiquen los beneficios que reciben y los relacionen directamente al pago que afrontan.

Evidentemente la posibilidad de financiar únicamente a través de Tasas y Contribuciones Especiales a menudo no es factible o deseable, y por ende la utilización de Impuestos es necesaria, sin embargo, es crucial que los Principios de Eficiencia, Equidad, Simplicidad, Neutralidad y sobretodo de Beneficio Impositivo sean observados cuidadosamente cuando se diseñan las relaciones fiscales intergubernamentales en lo referente a la asignación tributaria.

En cuanto hace a las relaciones entre los distintos niveles gubernamentales, la delimitación precisa entre dichos niveles es fundamental, pues sólo con base en ella podrá asignarse a cada nivel las correspondientes competencias y limitaciones en materia de ingresos y gastos públicos. Así, siendo que la descentralización fiscal debe permitir y viabilizar una mayor eficiencia y eficacia, además de los planteamientos ya anotados relativos a la asignación y estabilidad, se destaca, siguiendo criterios de reconocidos autores (Musgrave y Musgrave, 1992), que la redistribución fiscal debe ser uniforme dentro un área en la que exista un alto grado de movilidad de capital, trabajo y residencia, por lo que la misma debe ser función del nivel central.

Ahora bien, dependiendo del tipo de Estado de que se trate (Federal, Unitario y sus variantes centralista, autonómico, etc.) y de su organización territorial, las competencias y asignaciones fiscales antes aludidas y sus diferentes niveles pueden identificarse en tres grupos de modelos distintos:

1. Centralista.
2. Federal.
3. Mixto.

El primero se caracteriza por admitir un solo nivel de Hacienda Pública, la central. Por ejemplo, Francia.

En el segundo, coexisten varios niveles de Hacienda Pública o varias Haciendas, la de la Federación y la de los Estados Federados. Con variados matices, los modelos mixtos se ubican entre los dos anteriores; tales los casos colombiano, español e italiano.

En lo que hace a la financiación de las jurisdicciones públicas descentralizadas con recursos tributarios (impositivos, específicamente, pues las Tasas y Contribuciones Especiales no suelen ni deben afectarse con estos criterios, dado su necesario destino a la financiación de los servicios u obras que constituyen el Hecho Generador), pueden aplicarse, con diversos grados de combinación, los siguientes sistemas:

1. Subvenciones procedentes del Gobierno Central.

Aplicado en modelos poco descentralizados, en los que el Gobierno central suele ser el que recauda la mayor parte de los ingresos y posteriormente los cede a los demás niveles de Gobierno por medio de transferencias. En este sistema, el Poder, Potestad y Competencia tributarios se concentran en el Gobierno central. Propio de Estados de fuerte tradición centralista, como Francia, pero también puede darse en países con una descentralización limitada como el Paraguay⁵⁹.

⁵⁹ No obstante el régimen constitucional de descentralización administrativa y la constitución de Gobiernos Departamentales compuestos un Gobernador, una Junta Departamental y un Consejo de Desarrollo Departamental, electos directamente por la población de cada jurisdicción territorial, para el desarrollo de sus funciones la administración departamental depende de las siguientes fuentes de financiamiento:

- a) Las asignaciones o subvenciones establecidas en el Presupuesto General de gastos de la Nación;
- b) Las compensaciones (por territorios inundados) y royalties establecidos por Ley (Yacyretá e Itaipú);
- c) El quince por ciento (15%) de los ingresos que perciben los municipios por el cobro del impuesto inmobiliario;
- d) El quince por ciento (15%) del Impuesto al Valor Agregado recaudado en cada jurisdicción;
- e) El treinta por ciento (30%) de los ingresos por concesión de licencias de juegos de azar;
- f) Los ingresos que obtenga por los servicios que preste, los intereses, tasas o reajustes que se le acrediten,
- y
- g) Las rentas propias en concepto de donaciones o legados.

2. Participación de los distintos niveles de Gobierno en los ingresos impositivos.

Denominado en nuestro medio Sistema de Coparticipación Tributaria. Este sistema se caracteriza por la participación de los diferentes niveles de Gobierno en el rendimiento de los mismos tributos; uno es el nivel que recauda y controla el (los) tributo(s) a coparticipar mientras los niveles beneficiarios de la coparticipación tienen un rol estrictamente pasivo en lo que hace a la gestión tributaria. Este sistema es aplicable tanto en Estados unitarios (como Bolivia) como en Estados federales (como la República Argentina).

3. Cesión de Impuestos a los niveles sub-nacionales (regionales y/ o locales).

Desde el nivel central del Estado, que ostenta el Poder Tributario, se crea el Impuesto, pero la Ley creadora dispone que la Competencia corresponda a un determinado nivel de Gobierno sub-nacional, que se beneficia con su producto en la medida que sea eficiente en su gestión recaudadora y de control. Tales los casos del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores y del Impuesto Municipal a las Transferencias, en Bolivia.

Es dable en este sistema que el producto de la recaudación sea, a su vez, “coparticipable” con el nivel central de Gobierno o con otros niveles sub-nacionales.

Existe también la posibilidad de autorizar, mediante Ley nacional, a Gobiernos regionales y locales la facultad de activar Impuestos previamente creados y organizar y ejercitar su recaudación y administración.

4. El Sistema de Sobretasas.

Es posible que el sistema jurídico de un Estado atribuya a determinados niveles de Gobierno la facultad de decidir, dentro de determinados límites, la aplicación de sobretasas a los Impuestos creados por o para otros niveles de Gobierno, con cargo a aprobación legislativa del mismo órgano que creó el tributo original. Lo ideal es que el sistema se limite a un régimen de tasas impositivas adicionales a las ya establecidas en la norma creadora del Tributo, pero que no provoque, por razones de economía de escala, duplicidad de gestiones de recaudación y control, por lo que deberá ser una misma Administración Tributaria la que recaude la tasa original y la sobretasa del Impuesto afectado.

5. Superposición de Impuestos entre los diferentes niveles de Gobierno.

En este sistema, cada nivel de Gobierno puede establecer figuras impositivas sobre las diferentes fuentes, en ejercicio del Poder Tributario que le ha sido respectivamente atribuido. Este modelo de financiación es el que utilizan mayormente los países federales anglosajones como los Estados Unidos o Canadá. Requiere un gran esfuerzo de coordinación de la actividad tributaria de la Federación y la de los Gobiernos estatales.

En un sentido estrictamente contrario se presentan casos como el de la República China (Taiwán), en la que cada nivel de Gobierno tiene sus propios Impuestos irrepetibles por los demás niveles; en el caso citado, cada nivel de Gobierno co-participa el producto de sus recaudaciones con los demás niveles.

6. El sistema de recaudación conjunta.

Al igual que en el sistema que hemos denominado de “Participación de los distintos niveles de Gobierno en los ingresos impositivos”, en éste los diferentes niveles de Gobierno participan en el rendimiento de los mismos Tributos; pero, a diferencia de aquél, participan además en la gestión tributaria (recaudación y control). Mientras el nivel central del Estado ejerce sus potestades legislativas, los demás niveles hacen ejercicio de sus competencias respectivas. Este sistema se da en países federales como Alemania, caso en el que la notable autonomía financiera de los “Landen” va acompañada de la supremacía legislativa del gobierno federal y de mecanismos de cooperación entre los gobiernos estatales y el federal.

Este sistema de participación de diversos niveles de gobierno en la recaudación de un mismo Tributo plantea el problema de la territorialidad, ya que a cada jurisdicción le corresponde la recaudación imputable a su territorio.

2.4. Principios de Asignación Tributaria.

En cuanto hace al ejercicio de las facultades que se atribuyan a los distintos niveles de gobierno en materia tributaria, este debe tomar en cuenta, como límites fundamentales, el principio de solidaridad y la unidad fiscal del Estado; además de la no adopción por los gobiernos sub-nacionales de medidas tributarias con efecto sobre bienes situados fuera de sus respectivas jurisdicciones territoriales o que impongan obstáculos a la libre circulación de mercancías o servicios.

Según Musgrave y Musgrave (1983), para asignar los Impuestos entre los distintos niveles de gobierno debieran seguirse las siguientes reglas:

1. Los niveles medio y, en especial, inferior, deberían gravar (entiéndase: recaudar, aún en los casos de Impuestos cedidos) las bases con menor capacidad de movilidad inter-jurisdiccional.
2. Los Impuestos personales con tipos progresivos deberían ser utilizados por las jurisdicciones en las cuales resulte más eficiente establecer una base global.
3. La imposición progresiva, diseñada para asegurar objetivos redistributivos, debería ser primordialmente central.
4. Los Impuestos destinados a propósitos estabilizadores deberían ser centrales, al mismo tiempo que los de los niveles inferiores deberían ser cíclicamente estables.
5. Las bases distribuidas de un modo muy desigual entre sub-jurisdicciones deberían ser usadas de modo centralizado.
6. Los Tributos basados en el principio del beneficio y los precios públicos son apropiados para todos los niveles. Esto se refiere a las Tasas y Contribuciones Especiales.

Asimismo, en el proceso de descentralización fiscal debieran aplicarse los siguientes principios:

1. El principio de localización, según el cual se deberá circunscribir la tributación a un marco territorial determinado, de manera que no puedan ser gravados bienes, actividades, gastos, transmisiones, etc., que se realicen fuera de dicho marco territorial, evitándose la denominada exportación fiscal.
2. El principio de neutralidad, consistente en evitar todo tipo de interferencias que perjudiquen de alguna manera la competencia.
3. El principio de perceptibilidad, que debe ser interpretado como la responsabilidad exigible a las autoridades públicas, es decir, transparencia ante el público.
4. El principio de autonomía, relativo al grado de autogobierno o poder de decisión sobre aquellas materias cuya competencia tiene atribuida una autoridad. Apunta a que cada localidad debiera obtener la totalidad de sus recursos financieros a partir de sus propias fuentes.

2.5. Transferencias Fiscales Intergubernamentales.

Las transferencias fiscales intergubernamentales constituyen la más importante fuente de financiamiento de los Gobiernos sub-nacionales en la mayoría de países en desarrollo. En general estas transferencias demuestran el nivel de “compromiso” de los diferentes niveles gubernamentales; por un lado permiten que el Gobierno central mantenga un grado de control sobre las finanzas públicas, y por el otro permiten la canalización de recursos a los gobiernos sub-nacionales.⁶⁰ Estas transferencias se dan en diferentes formas, como fue explicado en la sección anterior, siendo un reflejo de las diferentes realidades políticas y organizacionales de cada país.

En general las transferencias fiscales intergubernamentales no son inherentemente “buenas” o “malas” respecto a su impacto en la estabilidad macroeconómica, la distribución del ingreso o la asignación de recursos, lo importante es que cumplan el principal objetivo con el que fueron diseñadas. En este sentido, como explican Bird y Smart (2001), lo relevante no es quien entrega estas transferencias o quien las recibe, sino las condiciones en las que operan dichas transferencias y los impactos de estas transferencias en el ámbito económico.⁶¹

Las transferencias intergubernamentales se pueden clasificar en dos tipos; (i) condicionadas o específicas y (ii) no condicionadas. En las primeras el Gobierno central señala los objetivos para los cuales el gobierno receptor deberá usar los fondos recibidos. Estas transferencias se justifican en virtud de la importancia de incidir directamente en el destino de los recursos, bien por la importancia de los problemas existentes o por la consideración prioritaria que se haga de un objetivo concreto. En segundo lugar, están las llamadas transferencias no condicionadas, que se suelen utilizar para equilibrar capacidades fiscales de los diferentes gobiernos, ya que de esta forma se asegura la

⁶⁰ Bahl, Roy. *Intergovernmental Transfers in Developing and Transition Countries: Principles and Practice*. Banco Mundial, 1999.

⁶¹ Smart, Michael y Bird Richard. *Intergovernmental Fiscal Transfers: Some Lessons from International Experience*. International Tax Program, University of Toronto, 2001.

provisión de un nivel mínimo de servicios públicos, estas últimas son fundamentalmente transferencias de igualación o nivelación.

Bahl (1999) evidencia que los Gobiernos introducen transferencias intergubernamentales generalmente por alguna de las tres razones correctas o por algunas otras razones, a menudo, no tan correctas. A continuación se analizan las potenciales razones por las cuales estas transferencias puedan tener lugar.⁶²

2.5.1. La Brecha Fiscal.

A menudo hay un desequilibrio entre las responsabilidades de gasto e inversión de los Gobiernos sub-nacionales con su capacidad de recaudación, conocido como el “desequilibrio vertical”. Este desequilibrio surge generalmente por dos razones: Primero, la existencia de un desequilibrio en las asignaciones tributarias vs. las asignaciones del gasto, es decir, las responsabilidades de financiamiento del gasto se encuentran por encima de las posibilidades de recaudación. Segundo, existen Impuestos que son recaudados más eficientemente a nivel central que a nivel regional o local, y para evitar distorsiones se mantienen las asignaciones tributarias en el nivel central.⁶³

Bird (2001) va más allá en la descripción de los desequilibrios verticales y declara que: “El modelo convencional de asignación de Impuestos en la economía pública... tiene una consecuencia práctica sobresaliente, o sea que, casi invariablemente, la mayoría, si no todos los Gobiernos sub-nacionales terminan con menos ingresos propios que los gastos por los que son responsables (o por los que deberían ser responsables) en términos del enfoque de subsidiaridad, ahora convencional, con respecto a la asignación de gastos. El desequilibrio fiscal vertical resultante es, en la práctica, resuelto casi invariablemente por transferencias”⁶⁴.

En cualquiera de los casos, la brecha fiscal puede ser cerrada de dos maneras; otorgando mayores asignaciones tributarias (especialmente Potestad y Competencia tributarias) a los Gobiernos sub-nacionales y a través de transferencias de las recaudaciones del Gobierno central a los Gobiernos sub-nacionales.

2.5.2. Insuficiencia Administrativo-Tributaria.

En los países en desarrollo, es común que las opciones de asignación tributaria se vean limitadas por la capacidad de administración de los Gobiernos sub-nacionales y especialmente porque los Impuestos de base amplia, que son los que obtienen mayores recaudaciones, son en general más eficientemente administrados por el Gobierno central.

⁶² Bahl, Roy. Intergovernmental Transfers in Developing and Transition Countries: Principles and Practice. Banco Mundial, 1999.

⁶³ World Bank Institute. Decentralization Briefing Notes. Varios autores, editado por Litvack J. y Seddon J. Banco Mundial.

⁶⁴ Bird, Richard. Los Impuestos Subnacionales en el Marco de una Reforma Fiscal. Departamento de Asuntos Fiscales. Fondo Monetario Internacional, 2001

En estos casos, puede ser más eficiente mantener la mayor parte de la asignación tributaria con los Gobiernos centrales y a través de transferencias compensar a los Gobiernos sub-nacionales. Es importante hacer notar en este punto que se debe tener cuidado al analizar los tipos de Tributos que se pretenden mantener en el nivel central, ya que, por ejemplo, en el caso de las Tasas, Contribuciones Especiales e Impuestos a la propiedad, es más eficiente su administración por los Gobiernos sub-nacionales.

2.5.3. Inequidad Fiscal.

En países en desarrollo es común encontrar grandes diferencias fiscales entre diferentes regiones, así, cuando se valora la equidad horizontal entre diferentes jurisdicciones, es importante corregir los desequilibrios horizontales a través de transferencias intergubernamentales.

En general, a medida que los procesos de descentralización avanzan y los Gobiernos sub-nacionales obtienen mayores asignaciones tributarias (especialmente Potestad y Competencia tributarias), las brechas se ensanchan. Esto se debe principalmente a que los Gobiernos regionales y locales más desarrollados económicamente tienen generalmente estructuras de imposición, administración y control más fuertes, y a medida que sus ingresos incrementan tienden a fortalecer más sus administraciones tributarias y por ende a incrementar sus ingresos. Bahl (1999), en su análisis comparativo de los procesos de descentralización, establece que es común encontrar que en países en desarrollo las regiones más ricas tengan un ingreso promedio veinte (20) veces mayores a las regiones más pobres.⁶⁵

De hecho, el buscar la “equidad horizontal” entre jurisdicciones a través de transferencias intergubernamentales, lo que se conoce como “*equalization*” (igualación), es un tema controversial, ya que necesariamente debe estar relacionado a lo que cada sociedad, e incluso cada individuo, considera como “equitativo”. En este sentido, surgen varios potenciales problemas; por ejemplo, si se lleva la igualación a un extremo y se pretende que todos los Gobiernos sub-nacionales provean la misma asignación del gasto per cápita en sus servicios públicos, entonces se estarían ignorando implícitamente las preferencias locales, una de las principales razones para la descentralización.

Otro problema importante es que un sistema de trasferencias automáticas por concepto de “igualación” puede crear incentivos (perversos) a que algunas jurisdicciones no mejoren sus sistemas de recaudación. En este sentido lo más recomendable es tratar de incrementar la Competencia tributaria y otorgar asistencia técnica para mejorar la administración tributaria en las jurisdicciones más débiles. Si lo anterior no fuese suficiente y por ende las transferencias de igualación todavía fueran necesarias, es crucial que éstas sean diseñadas de forma correcta, incrementando los ingresos de las jurisdicciones más empobrecidas con fórmulas que incentiven el desarrollo de las capacidades y desempeño en la recaudación de ingresos de los gobiernos sub-nacionales.

⁶⁵ Bahl, Roy. Intergovernmental Transfers in Developing and Transition Countries: Principles and Practice. Banco Mundial, 1999.

2.5.4. Justificaciones Incorrectas.

Las anteriores tres Secciones describen las más importantes justificaciones por las que las transferencias intergubernamentales podrían ser necesarias y deseables. Sin embargo, existen otras “justificaciones” para las transferencias de recursos a los Gobiernos sub-nacionales que son incorrectas. A continuación se describen algunas de ellas.

Una de las principales razones “incorrectas” por las que se otorgan transferencias intergubernamentales es para desalentar la autonomía de los Gobiernos sub-nacionales; bajo esta justificación, el Gobierno central no está dispuesto a ceder el control de la asignación de los recursos y por ende limita la asignación tributaria de los Gobiernos sub-nacionales, compensando dicha limitación a través de las transferencias que otorga.

Una segunda justificación es la intención de mantener el principio de Uniformidad. En este caso, el Gobierno central trata de resistir la diversidad en la asignación del gasto y de los Tributos. Esta justificación no es correcta, ya que implícitamente se estarían ignorando las preferencias locales y por ende una de las principales ventajas de la descentralización como fue explicado con anterioridad.

Una tercera razón es la creencia de que la corrupción es mayor en los niveles sub-nacionales por la cercanía y potencial presión de la ciudadanía local, por tanto se decide mantener la asignación tributaria (y del gasto en algunos casos) en el nivel central. Esta justificación es muy débil y no concluyente, ya que si bien existe el riesgo que la “cercanía” de los ciudadanos puede promover la corrupción, este mismo argumento puede ser utilizado para demostrar como el “control social” es mucho más cercano, así evitándose o disminuyéndose la corrupción.

Finalmente, una común razón por la que los Gobiernos centrales pueden decidir efectuar transferencias gubernamentales, al mismo tiempo de transferir la asignación de competencias a los Gobiernos sub-nacionales es disminuir el déficit fiscal. En este caso la estrategia es diseñar una estructura de transferencias intergubernamentales que es descontinuada o no cumplida cuando el presupuesto central es deficitario. Esta no constituye siquiera una justificación, sino una incorrecta estrategia de cómo afrontar el déficit fiscal de un Estado.

2.6. Análisis Comparativo de la Asignación Tributaria.

En América Latina, la mayoría de los Impuestos son de dominio nacional. Finot (2001), en un análisis comparativo demuestra cómo los principales Impuestos (i.e. los Impuestos sobre la renta, el patrimonio, el consumo específico y el comercio exterior) suelen ser nacionales. El caso de México es diferente ya que los Estados cuentan además con un Impuesto sobre los ingresos personales y en Argentina, constitucionalmente, sólo serían nacionales los Impuestos sobre comercio exterior pero las Provincias han delegado la mayor parte de sus facultades responsabilidades. Por otro lado, en Brasil, el Impuesto sobre Circulación de Mercaderías y Servicios

(ICMS), que constituye una importante fuente de recaudación, es de Competencia de los Estados.

En casi todos los países, los Impuestos a la propiedad de inmuebles y vehículos y al funcionamiento de establecimientos (Patentes) son de dominio municipal. Las excepciones son: Argentina, donde el Impuesto a la propiedad inmueble es provincial (nivel intermedio), Brasil, donde los Impuestos sobre vehículos son estatales (nivel intermedio) y México, donde estos últimos Impuestos pertenecen a la Federación⁶⁶.

El Cuadro 2 muestra una matriz de análisis comparativo elaborada por Finot (2001) donde muestra cuáles son los principales Impuestos de siete países de la región, a qué nivel corresponden y si hacen o no parte de sistemas de compensación. Señala con una N, si son nacionales o federales; con una I si pertenecen a Estados o Provincias (nivel intermedio) y con una M si son municipales. Indica con el subíndice 1 si contribuyen a financiar al nivel inferior y con el subíndice 2 si hacen parte de sistemas de compensación en el mismo nivel⁶⁷.

Por otro lado, en el tema de la cuantificación del grado de descentralización fiscal por la cantidad de ingresos recaudados en el nivel sub-nacional o por su autonomía fiscal, Zapata (2005) encuentra que Argentina, es el país más descentralizado porque el 35.7% de sus ingresos son captados a nivel sub-nacional, mientras que Chile sería el país más centralista pues solo el 8.8% lo captan los Municipios. Al medir la descentralización fiscal por la cantidad de recursos gastados, concluye que en los niveles sub-nacionales, el orden de los países tampoco cambiaría mucho, sin embargo, sí variaría enormemente la composición del gasto respecto al ingreso, pues en todos los casos, excepto Chile, existen transferencias de los niveles superiores de Gobierno a los inferiores⁶⁸.

Por otro lado, como se puede observar en el Cuadro 2, en Argentina, Bolivia, Colombia, México y Venezuela casi todos los Impuestos nacionales importantes contribuyen, bajo diferentes esquemas, a los fondos de coparticipación. En Brasil el caso es diferente ya que sólo lo hacen dos Impuestos nacionales (a la renta y a la producción), y el único caso en que el fondo de compensación se genera con Impuestos del mismo nivel (Municipal) es el de Chile⁶⁹.

⁶⁶ Finot, Iván, (2001). Descentralización en América Latina: teoría y práctica. Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social – ILPES. Santiago, Chile.

⁶⁷ Ibid.

⁶⁸ Zapata, Marco, (2005). Lineamientos para un Nuevo Sistema de Transferencias Intergubernamentales en Función a las Autonomías Departamentales. Ministerio de Hacienda, RAF, Bolivia.

⁶⁹ Finot, Iván, (2001). Descentralización en América Latina: teoría y práctica. Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social – ILPES. Santiago, Chile.

CUADRO 2

Impuestos	Argentina	Bolivia	Brasil	Chile	Colombia	México	Venezuela
Sobre Ingresos (De empresas y/o de personas)	A las ganancias: N1 Ingresos brutos de las empresas: I	Utilidades: N1 De las personas: N1	Renta (IR): Regalías: N1 Adicional IR: I	De empresas y personas: N	De empresas y personas: N1	De empresas y personas: N1 Ingresos personales: I	Impuestos sobre rentas del petróleo y otras: N1
Sobre patrimonio y Activos	Patrimonio y activos: N1	Transferencia de activos: N1	Grandes fortunas: N	Patrimonio neto: N	Registro de propiedades: I	Activos de las empresas: N	
Sobre Comercio Exterior	Comercio y transacciones: N	Importación: N1	Importación y exportación: N	Importación: N	Comercio exterior: N1	Importación y exportación: N1	Comercio exterior: N1
Sobre Ventas	IVA: N1	IVA: N1	ICMS: I1	IVA: N	IVA: N1	IVA: N1	IVA: N
Otros Indirectos	Energía eléctrica: N Combustibles: N	Transacciones: N1 Consumo específico: N1	IPI: N1	Transacciones: N Consumo específico: N	Gasolina: N Licores y cigarrillos: I Gasolina: I	Producción y servicios: N1 Agricultura, industria y comercio: I	Licores y cigarrillos: N1 Derivados del petróleo N1
Sobre Productos Primarios	Regalías: I1	Especial sobre hidrocarburos: N Regalías: N1					Salinas I
Sobre Vehículos	Propiedad: I1	Propiedad: M	Propiedad: I	Circulación: M2	Registro: I	Propiedad y Uso: N1	Registro N1 Patentes M
Sobre Bienes Inmuebles	Propiedad: I1	Propiedad: M	Suces. y donac.: I Inter vivos: M Propiedad Rural: N1 Propiedad Urbana: M	Impuesto Territorial: M2	Registro: I Propiedad: I	Transferencia: I Propiedad: M	Propiedad Urbana: M
Sobre Funcionamiento		Patentes: M	Servicios: M	Patentes: M2	Patentes: M	Industria y comercio: M	Patentes: M

Elaborado en base a Finot (2001). Fuente: Elaborado sobre Constituciones de Argentina (1998), Bolivia (1994), Brasil (1998), Chile (1991) y Colombia (1991); Plan Nacional de Desarrollo 1994 de México; Ley Orgánica de Descentralización de 1989 de Venezuela; y datos de Teresa Ter-Minassian (Ed.) (1997); CEPAL/GTZ, estudios de casos nacionales del Proyecto Regional de Descentralización Fiscal (varios años); y Yañez y Letelier (1994).

N: Nacional o Federal; I: Nivel Intermedio; M: Municipal; 1: contribuye al sistema de compensación al (los) nivel(es) inferior(es); 2: contribuye al sistema de compensación en el mismo nivel; ICMS: Impuesto sobre Circulación de Mercaderías y Servicios; IPI: Impuesto sobre Productos Industrializados.

CAPÍTULO III. ESTADO ACTUAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN BOLIVIA

El Conjunto Normativo que sirve de base al desarrollo del presente Capítulo está dado por los siguientes cuerpos legales:

- Constitución Política del Estado, aprobada en 1967 y modificada mediante Leyes 1473 de 01 de abril de 1993, 1585 de 12 de agosto de 1994, 1615 de 06 de febrero de 1995, 2410 de 01 de agosto de 2002, 2631 de 20 de febrero de 2004 y 2650 de 13 de abril de 2004.
- Ley 843 y sus modificaciones, incluida la dispuesta mediante Ley 1606 de 22 de diciembre de 1994.
- Ley de Municipalidades 2028 de 28 de octubre de 1999.
- Ley de Participación Popular 1551 de 20 de abril de 1994.
- Ley de Descentralización Administrativa 1654 de 28 de julio de 1995.
- Código de Minería (Ley 1777 de 17 de marzo de 1997).
- Ley de Hidrocarburos 3058 de 17 de mayo de 2005 y Decreto Supremo 28421 de 21 de octubre de 2005.
- Otras complementarias, que se citan en cada caso.

3.1. Ingresos públicos según niveles de Gobierno.

Desde el punto de vista del ordenamiento territorial del Estado, la Constitución Política distingue, en su Art. 146, los ingresos públicos en:

Ingresos Nacionales.

Ingresos Departamentales.

Ingresos Municipales.

Estas rentas⁷⁰ deben invertirse por los Tesoros de cada nivel de Gobierno, “en relación al plan general de desarrollo económico y social del país”, es decir bajo un criterio de coordinación fiscal entre dichos niveles. Igualmente, la misma norma citada, identifica los Ingresos de las Universidades Públicas, aunque en este caso, ya no como un nivel de la descentralización administrativa sino de una descentralización institucional.

3.2. Descripción del Sistema Tributario boliviano.

Una excelente descripción general del actual Sistema Tributario boliviano, a la que nos sumamos, es la siguiente⁷¹:

“Las principales virtudes del régimen tributario son la existencia de pocos tributos de fácil administración, clara delimitación de los dominios tributarios nacional y municipal, baja interferencia del régimen sobre las decisiones de los agentes económicos, concordancia con los objetivos de crecimiento y estabilización económica y estabilidad relativa de las normas en el tiempo. Sus principales limitaciones radican en la existencia de sistemas inadecuados de tributación simplificada, deficiente mecanismo de imposición a las rentas

⁷⁰ El Art. 19 de la Ley 1551 de Participación Popular, de 20 de abril de 1994, contiene una clasificación de estas rentas, que a la fecha ha quedado en parte desactualizada.

⁷¹ “LA POLÍTICA Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL MARCO DE LA DESCENTRALIZACIÓN FISCAL”. Juan Carlos Pereira Stambuk. Red de Análisis Fiscal – RAF. Ministerio de Hacienda. Documento de Trabajo RAF 004/2006. La Paz, Bolivia. Febrero 2006. Pg. 2.

de las personas, expansión de crédito fiscal ficticio, alta dependencia respecto a las recaudaciones provenientes de los impuestos que gravan a los hidrocarburos, existencia de tributos de bajo potencial de recaudación y la existencia de impuestos en cascada que distorsiona la asignación de recursos”.

El sistema impositivo vigente en el país tiene origen en la Ley 843, dictada en fecha 20 de mayo de 1986, como parte de las medidas adoptadas por el Gobierno de ese entonces para introducir una nueva política económica y a la vez frenar el proceso hiperinflacionario que azotaba al país. Esta Ley ha sido modificada varias veces, siendo la modificación más significativa la dispuesta mediante Ley 1606 de 22 de diciembre de 1994. Otras modificaciones se refieren, fundamentalmente, al incremento de exenciones a favor de determinados tipos de operaciones y/o sectores.

3.3. Tributos vigentes.

Conforme a la legislación que actualmente rige en el país sobre la materia, los Tributos vigentes son:

3.3.1. Impuestos.

	IMPUESTO	OBJETO
1.-	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA).	a) Las ventas de bienes muebles situados o colocados en el territorio del país, efectuadas por los sujetos definidos en el Artículo 3° de esta Ley; b) Los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la Nación; y c) Las importaciones definitivas.
2.-	RÉGIMEN COMPLEMENTARIO AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (RC-IVA).	Ingresos de las personas naturales y sucesiones indivisas, provenientes de la inversión de capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores.
3.-	IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS (IUE).	Utilidades de las empresas, de fuente boliviana, entendiéndose por empresa toda unidad económica, inclusive las de carácter unipersonal, que coordine factores de la producción en la realización de actividades industriales y comerciales, el ejercicio de profesiones liberales y oficios sujetos a reglamentación, prestaciones de servicios de cualquier naturaleza, alquiler y arrendamiento de bienes muebles u obras y cualquier otra prestación.
4.-	IMPUESTO A LA PROPIEDAD DE BIENES INMUEBLES (IPBI).	Propiedad de bienes inmuebles, urbanos o rurales, en el territorio nacional.
5.-	IMPUESTO A LA PROPIEDAD DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA).	Propiedad de vehículos automotores de cualquier clase o categoría: automóviles, camionetas, jeeps, furgonetas, motocicletas, etc.
6.-	IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES (IT).	Ejercicio en el territorio nacional, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad - lucrativa o no - cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la presta. También están incluidos en el objeto de este Impuesto los actos a

	IMPUESTO	OBJETO
		título gratuito que supongan la transferencia de dominio de bienes muebles, inmuebles y derechos.
7.-	IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECÍFICOS (ICE).	Venta en el territorio nacional e importaciones definitivas de cigarrillos y tabacos para pipas, vehículos automóviles (excepto los que constituyan bienes de capital), bebidas alcohólicas y gaseosas. Incluye a la chicha de maíz (dominio municipal).
8.-	IMPUESTO A LAS SUCESIONES Y A LAS TRASMISIONES GRATUITAS DE BIENES (ISTGB).	Sucesiones hereditarias y actos jurídicos por los cuales se transfiere gratuitamente la propiedad de bienes muebles, inmuebles, acciones, cuotas de capital y derechos sujetos a registro.
9.-	IMPUESTO A LAS SALIDAS AÉREAS AL EXTERIOR (ISAE).	Toda salida al exterior del país por vía aérea, de personas naturales residentes en Bolivia, con excepción de los diplomáticos y personas con este status.
10.-	IMPUESTO MUNICIPAL A LAS TRANSFERENCIAS DE INMUEBLES Y VEHÍCULOS AUTOMOTORES (IMT).	Transferencias eventuales de inmuebles y vehículos automotores.
11.-	IMPUESTO ESPECIAL A LOS HIDROCARBUROS Y SUS DERIVADOS (IEHD).	La comercialización en el mercado interno e importación de hidrocarburos o sus derivados, sean estos producidos internamente o importados: Aceite Automotriz e Industrial, Agro Fuel, Diesel Oil Importado, Diesel Oil Nacional, Diesel Oil de Gas Natural, Fuel Oil, Gas Natural Comprimido, Gasolina Especial, Gasolina Premium, Gasolina de Aviación, Gasolina Natural, Gasolina Blanca, Grasas Lubricantes, Jet Fuel A-1 Internacional, Jet Fuel Nacional, y Kerosene.
12.-	IMPUESTO COMPLEMENTARIO DE LA MINERÍA (ICM).	Comercialización de minerales y metales.
13.-	IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS (ITF).	Transacciones Financieras: operaciones realizadas en Moneda Extranjera y en Moneda Nacional con mantenimiento de Valor respecto de cualquier moneda extranjera.
14.-	IMPUESTO DIRECTO A LOS HIDROCARBUROS (IDH).	Producción de Hidrocarburos en el territorio nacional.
15.-	Gravamen Arancelario (GA)	Importación definitiva de mercancías.
16.-	Patentes Municipales (PM) ⁷² .	Uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, así como la obtención de autorizaciones para la realización de actividades económicas.
17.-	Regímenes Especiales o Transitorios: simplifican el pago de varios Impuestos.	Régimen Tributario Simplificado (RTS): Comerciantes Minoristas, Vivanderos y Artesanos. Sistema Tributario Integrado (STI): Transporte urbano. Régimen Agropecuario Unificado (RAU): Pequeños productores agropecuarios.

⁷² Incluimos a las Patentes Municipales en este punto, puesto que, técnicamente, son un Impuesto.

3.3.2. Tasas.

1.-	Tasas Municipales (TM).	Servicios individualizados en el Contribuyente, prestados por los Gobiernos Municipales.
2.-	Resto de Tasas.	Servicios prestados por el resto de entidades públicas.

3.3.3. Contribuciones Especiales.

Los aportes y cotizaciones a la Seguridad Social, de corto y largo plazo, son administrados y recaudados por las entidades autorizadas por Ley; estas Contribuciones Especiales no forman parte del objeto del presente estudio.

Las Contribuciones por Mejora o Plusvalía, aunque están reconocidas por el Código Tributario, actualmente no se aplican en el país y no forman parte de los textos legales que establecen los recursos de las entidades sub-nacionales. Respecto de las que corresponderían al ámbito municipal, se suele afirmar que están incluidas en la base de cálculo del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles, vía las tablas de valoración zonal.

Los Peajes y las Tasas de Regulación Sectorial a las empresas privadas que prestan servicios públicos (saneamiento básico, telecomunicaciones, energía, etc.) forman parte de este tipo tributario.

3.3.4. Regalías y Patentes por la explotación de recursos naturales.

Aunque ya hemos advertido la falta de acuerdo en la doctrina acerca de caracterizar o no a las Regalías y Patentes por explotación de recursos naturales como Tributos, conviene, en el particular caso nacional, habida cuenta la importancia gravitante que tienen, especialmente a nivel departamental, incluir en el presente estudio referencias específicas acerca de este tipo de ingresos públicos:

3.3.4.1. Sector Hidrocarburos.

Entendidas las Regalías como el derecho del Estado a percibir una compensación por la explotación de recursos naturales no renovables, no existe consenso acerca de si tienen o no naturaleza tributaria. La doctrina no las incluye como tipos tributarios específicos, pero, a veces, la legislación, por lo menos en el caso boliviano, sí lo ha hecho.

Por ejemplo en materia hidrocarburífera, la Ley de Hidrocarburos 1194 de 01 de noviembre de 1990 las establecía y regulaba en su Título III. TRIBUTACIÓN, dándoles, en el caso de las destinadas a los Departamentos productores, la designación genérica de “participación”; es más, la Regalía o Participación Nacional era denominada “Impuesto Nacional” (Art. 73⁷³). Sin

⁷³ Ley N° 1194 de 01 de noviembre de 1990. “ARTICULO 73º.- La producción de hidrocarburos estará sujeta a una regalía departamental, a una regalía nacional compensatoria y a un impuesto nacional de acuerdo al siguiente detalle:

a) Una participación departamental, denominada Regalía equivalente al once por ciento (11%) de la producción bruta en boca de pozo, pagadera en beneficio del departamento donde se origine la producción.
b) Una Regalía Nacional Compensatoria, del uno por ciento (1%) de la producción bruta en boca de pozo, pagadera al Departamento del Beni en dos tercios (2/3) y a Pando en un tercio (1/3), para los efectos de la Ley 981 de 7 de marzo de 1988.

embargo, la relación jurídica fisco-contribuyente no estaba regulada por el Código Tributario sino por la propia Ley y el régimen contractual estipulado con las empresas del sector. YPFB actuaba como Agente de Retención de las Regalías y del Impuesto a las Utilidades del sector.

Por su parte, la Ley de Hidrocarburos 1689 de 30 de abril de 1996 trataba el tema en su Título VII. DE LAS PATENTES Y REGALÍAS PETROLERAS sin hacer alusión a su naturaleza, con lo que, en principio, parecía adoptar una posición “neutral” al respecto. Sin embargo, en su Art. 77, al referirse a los contratos preexistentes convertidos al régimen contractual establecido por dicha Ley, las incluyó dentro de un concepto general de “régimen tributario”⁷⁴. También esta Ley (Art. 50) les da una denominación genérica de “participación”. Tampoco en este marco legal se sujetaba la relación jurídica fisco-contribuyente al Código Tributario sino a la propia Ley y al régimen contractual estipulado con las empresas del sector, quedando la solución de controversias sometida “necesariamente” a arbitraje (Art.16).

La Regalías con destino Departamental eran pagadas por las empresas productoras directamente a las regiones, mientras que la Regalía Nacional Complementaria a la Producción de Hidrocarburos Existentes, debía liquidarse y cancelarse mensualmente, por los productores, directamente ante el TGN. Así, las Prefecturas y el TGN actuaban únicamente como entes receptores de los pagos pero el control y verificación estaba a cargo YPFB, que ejercía control según los niveles de producción en los puntos de fiscalización.

Esta Ley incorpora la figura de las Patentes por las áreas sujetas a contratos de riesgo compartido para exploración, explotación y comercialización de hidrocarburos (Arts. 45 y siguientes), pagaderas por anualidades adelantadas con una tasa fija en Bolivianos por Hectárea, como una especie de pago por la conservación del derecho a realizar en dichas áreas las operaciones indicadas. Las Patentes debían ser pagadas por YPFB, contra reembolso por parte de las empresas participantes en dichos contratos (Art. 49).

c) Un impuesto Nacional, equivalente al 19% de la producción bruta en boca de pozo.

d) El Estado, los departamentos productores y los Departamentos de Beni y Pando percibirán el impuesto nacional, las regalías departamentales y las regalías compensatorias respectivamente, de acuerdo a disposiciones legales vigentes.”

⁷⁴ Ley N° 1689 de 30 de abril de 1996. “Artículo 77°. La producción que se obtenga del contrato convertido según lo dispuesto por el inciso a) del artículo anterior, estará sujeta al siguiente régimen tributario:

- a. Por la producción de hidrocarburos existentes:
 1. La Regalía Nacional Complementaria a que se refiere el artículo 51;
 2. La participación y las regalías señaladas en el inciso e) del artículo 1 8;
 3. La participación estipulada en favor de YPFB en el anterior contrato, que será pagada en dinero al Tesoro General de la Nación, ajustada por el diferencial del valor resultante de la aplicación de lo dispuesto por los numerales 1 y 2 del artículo 50; y
 4. Los demás impuestos señalados por la Ley 843 (texto ordenado).
- b. Por la producción de hidrocarburos nuevos, únicamente la participación, regalías e impuestos señalados en los numerales 2 y 4 del inciso a) precedente.”

Por su parte, la Ley de Hidrocarburos vigente (Ley 3058 de 17 de mayo de 2005) impone a los Titulares de los contratos petroleros el pago de las siguientes Regalías y Participaciones (Art. 52):

1. *“Una Regalía Departamental, equivalente al once por ciento (11%) de la Producción Departamental Fiscalizada de Hidrocarburos, en beneficio del Departamento donde se origina la producción.”*

Si bien tienen el calificativo de “Departamental”, la definición de Regalía contenida en el Art. 139 de la Ley 3058⁷⁵ establece que se trata, en primer lugar, de un derecho del Estado, y, en segundo lugar, que su destino es a favor de los Departamentos productores. Esta misma definición ratifica su carácter de “compensación” económica, destacando su carácter obligatorio, es decir legalmente coercitivo, lo que, cuando menos en este carácter, emparenta a las Regalías con los Tributos.

2. *“Una Regalía Nacional Compensatoria del uno por ciento (1%) de la Producción Nacional Fiscalizada de los Hidrocarburos, pagadera a los Departamentos de Beni (2/3) y Pando (1/3), de conformidad a lo dispuesto en la Ley N° 981, de 7 de marzo de 1988.”*

En este caso, la definición contenida en el Art. 138 de la Ley 3058⁷⁶ ya citado, le da a esta Regalía un carácter más bien de “beneficio económico” a favor de los Departamentos citados, antes que de “compensación”; diferencia sutil, pero importante, dado que los beneficiarios de la Regalía Nacional Compensatoria no son los Departamentos “productores”. Reconocer a esta Regalía un carácter compensatorio más allá de los límites de los Departamentos productores extendería la idea de compensación, entonces, a todo el Estado y, por ende, a todos los Departamentos no productores y no solamente a Beni y Pando.

3. *“Una participación del seis por ciento (6%) de la Producción Nacional Fiscalizada en favor del Tesoro General de la Nación (TGN)”.*

La definición de “Participaciones” contenida en el en el antes citado Art. 138⁷⁷ de la Ley 3058 se refiere al derecho del Titular a la participación en la producción de hidrocarburos en los Contratos de

⁷⁵ Ley N° 3058 de 17 de mayo de 2005. “ARTÍCULO 138 (DEFINICIONES): Regalías.- Compensación económica obligatoria pagadera al Estado, en dinero o en especie, en favor de los Departamentos productores por la explotación de sus recursos naturales no renovables.”

⁷⁶ Ley N° 3058 de 17 de mayo de 2005. “ARTÍCULO 138 (DEFINICIONES): Regalía Nacional Compensatoria.- Beneficio económico otorgado a los Departamentos de Beni y Pando, de conformidad a la Ley N° 981, de 7 de marzo de 1988.”

⁷⁷ Ley N° 3058 de 17 de mayo de 2005. “ARTÍCULO 138 (DEFINICIONES): Participaciones.- Son los pagos en especie que corresponden al Titular en el Punto de Fiscalización, conforme a lo establecido en el Contrato de Producción Compartida o Contrato de Asociación, punto en el cual asume el derecho propietario.”

Producción Compartida y Asociación establecida en el Art. 66 de la misma Ley. De este modo, la Ley no define a la Participación a favor del TGN, solamente la establece. Por tanto, siguiendo la tradición legislativa del país (anteriores Leyes de Hidrocarburos), cabe incluir a esta Participación dentro de los alcances de la definición de “Regalía”, comprendiendo que, en este caso, su carácter “compensatorio” ya no tiene carácter departamental sino nacional, habida cuenta la naturaleza institucional del TGN.

Estas Regalías y Participaciones deben pagarse mensualmente en Dólares Estadounidenses o su equivalente en moneda nacional, o en especie, a elección del beneficiario.

Las Regalías son distribuidas directamente a las Regiones por YPFB, pero es el propio YPFB, a través de su Vicepresidencia de Administración y Fiscalización, quien ejerce la función de “Fiscalizar la producción de hidrocarburos en calidad y volumen para efectos impositivos, regalías y participaciones” (Art. 22, IV, d), de modo que quien determina los montos a transferir a las Regiones y verifica que tales montos sean correctos es una misma entidad.

En la legislación vigente en el país no existen ilícitos tipificados ni sanciones establecidas ante eventuales incumplimientos relativos a la liquidación y pago de las Regalías del sector hidrocarburífero en sí mismas, sino que tales situaciones vendrían a formar parte del concepto general de incumplimiento contractual.

Nótese que en la Ley 3058 las Regalías y Participaciones, a diferencia de las dos Leyes de Hidrocarburos que le antecedieron, son tratadas en una Sección previa a la denominada REGIMEN TRIBUTARIO (que inicia a partir del Art. 53, en la que se crea el Impuesto Directo a las Hidrocarburos – IDH), por lo que nuevamente se trae a duda su naturaleza tributaria, duda que se agrava si consideramos que en algunos casos las Participaciones se negocian y acuerdan contractualmente, por lo que conviene, más bien, caracterizarlas como cargas públicas en sentido amplio. En todo caso, su recaudación, control y cobranza no están sujetos al Código Tributario, quedando sometido su incumplimiento a la eventualidad de la pérdida de la concesión y la rescisión contractual.

La Ley 3058 también establece y regula el pago de Patentes por las áreas sujetas a contratos petroleros (Arts. 47 y siguientes), pagaderas por anualidades adelantadas con una tasa fija en Bolivianos por Hectárea, como un pago por la conservación del derecho a realizar en dichas áreas las operaciones indicadas. Las Patentes deben ser pagadas por YPFB, contra reembolso por parte de los Titulares de los contratos (Art. 48). Respecto de su distribución, el Art. 51 de la Ley 3058 dispone:

“El Tesoro General de la Nación (TGN) en un período de treinta (30) días de cobradas las Patentes transferirá el cincuenta por ciento (50%) del valor de las mismas a los Municipios en cuyas circunscripciones se encuentran las concesiones petroleras que generan el pago de aquellas con destino únicamente a programas y proyectos de inversión pública y/o gestión ambiental.

El restante cincuenta por ciento (50%) será utilizado por el Ministerio de Desarrollo Sostenible para programas y proyectos de inversión pública y gestión ambiental en los departamentos productores de hidrocarburos.”

Las empresas del sector cancelan las Patentes a YPFB, entidad que en el día transfiere su importe al TGN, a los fines del cumplimiento de la norma que acabamos de transcribir. Sin embargo, la amplitud de la redacción de esta norma, que no indica en qué proporción deberá hacerse la distribución a los Municipios beneficiarios, ha impedido hasta la fecha, después de más de dos (2) años de vigencia de la Ley, que la distribución a dichos Municipios sea efectiva, pues aún está en debate su proporción.

También conviene citar que el sector hidrocarburífero es el único que tiene reconocida en instrumento legal (Art. 63 de la Ley 3058) la aplicabilidad de Convenios de Estabilidad Tributaria, sujetos a aprobación congresal.

3.3.4.2. Sector Minero.

Desde la entrada en vigencia del nuevo Código de Minería (Ley 1777 de 17 de marzo de 1997), en Bolivia ya no se aplican Regalías Mineras de manera directa sino a través del complejo mecanismo de su sustituto creado por el nuevo Código: Anticipos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), en importe equivalente al Impuesto Complementario de la Minería (ICM).

Conforme a las Leyes 1606 de 22 de diciembre de 1994, 1731 de 25 de noviembre de 1996, al ya citado Código de Minería y al Decreto Supremo 24780 de 31 de julio de 1997, que reglamenta a estas Leyes, actualmente el sector minero está alcanzado de manera directa, por:

1. El Impuesto Complementario de la Minería (ICM), establecido en el Título VIII del libro Primero y en las disposiciones transitorias y finales del Código de Minería.

La base imponible del ICM es el valor bruto de venta del mineral o metal⁷⁸; su Alícuota se determina conforme a una escala porcentual establecida para cada mineral o metal según su cotización oficial en Dólares Estadounidenses (en algunos casos, en función a sus

⁷⁸ Ver Arts. 4 y siguientes del Decreto Supremo N° 24780 de 31 de julio de 1997.

cotizaciones oficiales)⁷⁹. Los sujetos pasivos de este Impuesto deben liquidar y registrar el ICM correspondiente a cada operación de venta o exportación que realicen, pero su importe resultante solamente debe registrarse mas no pagarse al Fisco. Igualmente, deben registrar el ICM liquidado por sus proveedores en sus operaciones de compra. Al cierre de la gestión fiscal, cada contribuyente debe consolidar la suma resultante de sus liquidaciones del ejercicio, deduciendo el total del ICM liquidado por sus proveedores, configurando así la liquidación del ICM del ejercicio (si el resultado fuere negativo, el ICM liquidado se considerará equivalente a cero). Contra el ICM del ejercicio así liquidado, será acreditable el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) correspondiente al mismo ejercicio. Si el importe del IUE fuere igual o mayor al del ICM liquidado, la diferencia se consolidará a favor del Fisco. Si, por el contrario, el IUE resultara menor al ICM, el sujeto pasivo debe pagar la diferencia como ICM. El ICM efectivamente pagado será deducible en la determinación de la utilidad neta (gravada por el IUE) del ejercicio fiscal siguiente.

La aplicación, percepción y fiscalización del ICM está a cargo del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).

2. El Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, establecido en el Título III de la Ley 843 y complementado por la Ley 1731 y el Código de Minería.

En cada operación de venta o exportación realizada, los sujetos pasivos del ICM deben pagar anticipos del IUE, en importes equivalentes a los montos liquidados por concepto del ICM. Los compradores de minerales y metales en el mercado interno deben actuar como agentes de retención de los anticipos que correspondan a sus proveedores, quienes deberán traspasar a sus compradores su propio anticipo de IUE y los montos retenidos a sus proveedores por este mismo concepto. Al momento de la exportación, los exportadores de minerales o metales deben empozar los anticipos retenidos en la cadena de comercialización junto con su propio anticipo del IUE. Al cierre del ejercicio fiscal, cada contribuyente debe consolidar la suma resultante de sus anticipos del ejercicio. La diferencia entre esta suma y la de los anticipos retenidos a sus proveedores (si fuere negativa, deberá pagarse la diferencia al SIN, computándose un anticipo efectivo equivalente a cero) deberá compararse con el importe del IUE liquidado por el mismo ejercicio. Si de la comparación resultara que el IUE liquidado es mayor, deberá pagarse la diferencia al Fisco al momento de la presentación de la respectiva declaración jurada; si, por el contrario, fuere menor, la diferencia se computará como crédito fiscal a favor del Contribuyente (para el pago del ICM del mismo ejercicio o del IUE del ejercicio fiscal siguiente).

⁷⁹ Art. 98 del Código de Minería.

Conforme a las disposiciones citadas, un importe equivalente al ICM está destinado a los Departamentos productores de minerales o metales por concepto de REGALÍA minera departamental⁸⁰. Al efecto, los anticipos del IUE, que deben pagarse al SIN, son transferidos simultáneamente a su percepción, de manera automática, a las cuentas corrientes fiscales habilitadas al efecto por las Prefecturas beneficiarias, según el origen de la producción declarado por el Contribuyente.

3. Las patentes mineras, establecidas en el Capítulo V del Título III del Libro Primero del Código de Minería.

El Art. 48 del Código de Minería establece que los titulares de concesiones mineras, para mantener vigente su derecho, deben pagar una patente anual, bajo sanción de caducidad, por cada cuadrícula⁸¹ de su concesión. Según el Art. 10 del mismo Código, *“La concesión minera otorga a su titular y con la condición del pago de patentes, el derecho real y exclusivo de realizar por tiempo indefinido actividades de prospección, exploración, explotación, concentración, fundición, refinación y comercialización de todas las substancias minerales que se encuentren en ella, incluidos los desmontes, escorias, relaves y cualesquier otros residuos mineros o metalúrgicos, respetando derechos preconstituidos...”*.

Según disponen los Arts. 50 y s.s. del Código de Minería, la patente es progresiva y debe pagarse en un monto fijo establecido en moneda nacional, actualizable anualmente, por cada cuadrícula, según la antigüedad de la concesión.

Conforme al Art.52 del mismo Código, el monto de recaudación de la Patente Minera está destinado, en un 30% al o los Municipios donde se encuentren ubicadas las concesiones mineras, y en 70% al sostenimiento del Servicio Técnico de Minas, Superintendencia General, Superintendencias de Minas y al Servicio de Geología y Minería⁸².

“El pago de la patente minera se efectuará a través de los bancos del sistema nacional”, dice el Art. 48 del Código citado. A su vez, el Art. 42 del Decreto Supremo 24780 antes citado, en su literal f), indica que la recaudación, control y fiscalización de la Patente Minera está a cargo del Servicio Técnico de Minas. La distribución debe hacerla de manera automática el Banco Central de Bolivia.

⁸⁰ Art. 102 del Código de Minería y Art. 30 del ya citado Decreto Supremo N° 24780.

⁸¹ Unidad de medida de la concesión minera, cuya extensión no puede exceder las 2.500 cuadrículas. Ver Art. 5 y s.s. del Código de Minería.

⁸² Según el Art. 42 del Decreto Supremo N° 24780, la proporción de la distribución a las entidades beneficiarias de este 70% debe fijarse anualmente mediante Resolución Biministerial de los Ministerios de Hacienda y de Desarrollo Económico.

Haciendo referencia al *canon metallicus* de la legislación romana, y en algunos casos extendiendo expresamente este criterio a la Patente en el sector hidrocarburífero, la doctrina ha sido insistente en que la Patente no es una contribución o gravamen fiscal propiamente dicho, sino una representación del *animus* en el interesado de conservar la titularidad de la concesión minera y de los derechos de ella emergentes y, de parte del Estado y del legislador, el símbolo permanente de esa voluntad⁸³.

3.3.4.3. Sector Forestal.

La Ley Forestal⁸⁴ establece, en sus Arts. 36, 37 y 38 el régimen de las Patentes por la utilización de recursos forestales. El citado Art. 36, expresamente aclara que éstas NO CONSTITUYEN IMPUESTO.

Tomando la Hectárea como unidad de superficie, las Patentes establecidas son:

1. Patente de aprovechamiento forestal.

Esta Patente supone el derecho que se paga anualmente por la utilización de los recursos forestales y se calcula sobre el área aprovechable de la concesión, establecida en el Plan de Manejo.

Su monto se establece mediante procedimiento de licitación, sobre la base mínima del equivalente en Bolivianos de Un Dólar Estadounidense por Hectárea; el monto resultante de la licitación debe ser actualizado anualmente (por la variación en el tipo de cambio) y además cada cinco años (al igual que la base mínima, en función de la variación ponderada entre las listas originales y actualizadas de precios referenciales de productos en estado primario), conforme a las reglas establecidas en la propia Ley Forestal.

Tratándose de la utilización de bosques en tierras privadas, la patente anual es la mínima sobre el área intervenida según el Plan de Manejo aprobado.

La Patente para el aprovechamiento de castaña, goma, palmito y similares se reduce al 30% del monto de la Patente mínima.

⁸³ Joaquín Gonzales V. ("Obras Completas", Volumen IV, Edición ordenada por el Congreso de la Nación Argentina, Universidad de La Plata, Buenos Aires, 1935), Isaías Pacheco Jiménez ("Derecho Minero de Bolivia", Edit. Fundación Universitaria Simón Patiño, La Paz, año...) y Enrique C. Levy Meruvia ("Legislación Petrolera", Tomos I, II, III y IV, Edit. Canelas, Cochabamba, 1963), citados en "El Código de Minería (anotado y concordado)", Hugo Aranda Pacheco. UMSS – Editorial Universitaria. Cochabamba. 1977. Pgs. 103 y 104.

⁸⁴ Ley 1700 de 12 de Julio de 1996.

2. Patente de desmonte.

Esta Patente supone el derecho que se paga por los permisos de desmonte.

Su importe es el equivalente a quince veces el valor de la Patente mínima más el equivalente al 15% del valor de la madera aprovechada en estado primario del área desmontada.

El desmonte de hasta un total de cinco hectáreas en tierras aptas para actividades agropecuarias, está exento de esta Patente.

Para poder transportarla, el comprador de la madera aprovechada del desmonte debe pagar el 15% de su valor en estado primario.

Las Patentes de aprovechamiento forestal y de desmonte están sujetas a la siguiente distribución:

1. A las Prefecturas, por concepto de REGALÍA FORESTAL:
 - 35% de la Patente de aprovechamiento forestal, y
 - 25% de la Patente de desmonte.
2. A los Gobiernos Municipales en cuyas jurisdicciones se hallen las áreas de aprovechamiento otorgadas:
 - 25% de la patente de aprovechamiento forestal , y
 - 25% de la Patente de desmonte.
3. Al Fondo Nacional de Desarrollo Forestal:
 - 10% de la Patente de aprovechamiento forestal, y
 - 50% de la Patente de desmonte.
 - Más los saldos líquidos de las multas y remates, para un fondo fiduciario destinado a aportes de contrapartida para determinadas actividades de beneficio del sector.
4. A la Superintendencia Forestal.
 - 30% de la Patente de aprovechamiento forestal.

3.4. Poder, Potestad y Competencia en materia tributaria.

3.4.1. Principio de Legalidad y Poder Tributario.

Según hemos afirmado anteriormente, el Poder Tributario del Estado tiene como único medio de manifestación a la Ley, siendo el Poder Legislativo el Poder Público que ostenta la atribución de instrumentar su ejercicio. Si bien nuestra Constitución Política no contiene una referencia puntual al Principio de Legalidad⁸⁵, en el sentido de disponer que los Tributos solamente puedan crearse mediante Ley, no cabe duda de la vigencia de dicho Principio en el Estado boliviano, según resulta del texto del Art. 59 de la misma Constitución Política:

“Artículo 59º.- *Son atribuciones del Poder Legislativo:*

1ª *Dictar leyes, abrogarlas, derogarlas, modificarlas e interpretarlas.*

2ª *A iniciativa del Poder Ejecutivo, imponer contribuciones de cualquier clase o naturaleza, suprimir las existentes y determinar su carácter nacional, departamental o universitario, así como decretar los gastos fiscales.*

Sin embargo el Poder Legislativo, a pedido de uno de sus miembros, podrá requerir del Ejecutivo la presentación de proyectos sobre aquellas materias. Si el Ejecutivo, en el término de veinte días, no presentase el proyecto solicitado, el representante que lo requirió u otro parlamentario podrá presentar el suyo para su consideración y aprobación. Las contribuciones se decretarán por tiempo indefinido, salvo que las leyes respectivas señalen un plazo determinado para su vigencia.

3ª *....”*

Siendo Bolivia un Estado Unitario⁸⁶, actualmente el Poder Legislativo reside exclusivamente en el Congreso Nacional⁸⁷. Así, nuestra Constitución implícitamente nos da a conocer su reconocimiento del Principio de Legalidad⁸⁸ al referirse, en el texto transcrito, a la atribución de “imponer contribuciones” con relación al único Poder del Estado investido de la facultad de dictar Leyes, y a las “leyes respectivas” que dispondrán el tiempo de vigencia de las contribuciones. Por su parte, la “aprobación previa de la Cámara de Senadores” establecida por el Art. 201, parágrafo I, de la Constitución Política, aunque no es Ley por antonomasia, constituye, junto a las que acabamos de citar, una de las “prescripciones de la Constitución” a que se refiere el Art. 26 de la misma Ley Fundamental, debiendo atenderse que constituye, de todos modos, un pronunciamiento dispositivo del Poder Legislativo a través de una de sus Cámaras. De este modo, a tiempo de reconocer al Principio de Legalidad, nuestra Constitución reserva, finalmente, el ejercicio del Poder Tributario al Estado central.

⁸⁵ Las Constituciones Políticas de otros países –tal el caso de la República Argentina–, tampoco contienen una referencia expresa al Principio de Legalidad. Esto no significa necesariamente una imprevisión de los constituyentes, dado el carácter implícito de este Principio en la forma democrática representativa que el Estado ha adoptado para su Gobierno (Art. 1 de nuestra Constitución Política). Este razonamiento, no obstante, incluso habiendo sido este Principio acogido y enarbolado por el Tribunal Constitucional en sus pronunciamientos, no niega que sería prudente que la nueva Constitución Política se refiera expresamente al respecto, en el ámbito de definición de las potenciales facultades autonómicas.

⁸⁶ Constitución Política, Art. 1, I.

⁸⁷ Constitución Política, Art. 46, I.

⁸⁸ Este Principio de Legalidad se hallaba también recogido en el Art. 4 del Código Tributario abrogado y ha sido mantenido en el Art. 6 del nuevo Código Tributario.

Insistiendo con el Principio de Legalidad, cabe indicar que tampoco tienen mención expresa en nuestro texto constitucional a las facultades de eximir (**exenciones**) del cumplimiento de la Obligación Tributaria ni de condonar total o parcialmente el pago de tributos, intereses y sanciones, pero, entendiéndolas como immanentes al Poder Tributario que ostenta el Estado, esta dispensa también es entendida como una atribución del Poder Legislativo⁸⁹.

Respecto de las disposiciones contenidas en el Art. 112 de la Constitución, relativas a los efectos del Estado de Sitio, la primera parte del efecto 2º no supone ni debe suponer alteración ni excepción al Principio de Legalidad. En cambio, la segunda parte de este mismo efecto, en tanto se reconozca a los empréstitos forzosos naturaleza tributaria, sí supone una suspensión del Principio, si bien sujeta a la aprobación congresal⁹⁰.

En este punto cabe hacer referencia al grado de cumplimiento efectivo del Principio de Legalidad en nuestro país. Para ello, bastan las siguientes consideraciones:

- Los Impuestos en vigencia, todos ellos, han sido creados mediante Ley.
- No se conoce Ley alguna, sancionada por el Poder Legislativo, que hubiera creado las Tasas (excepto las Tasas Municipales) que aplican las diversas entidades públicas en todos los niveles del Estado y en las Universidades Públicas. La aprobación de sus importes vía Presupuesto General de la Nación, no sustituye, de modo alguno, el requisito constitucional de legalidad.
- Las Contribuciones Especiales relativas a las “tasas” que aplica el Sistema de Regulación Sectorial, han sido creadas mediante Ley.
- Tampoco se conoce Ley alguna que hubiera creado los Peajes, en tanto son Contribuciones Especiales, en actual aplicación.
- Las Tasas y Patentes Municipales gozan, en general, de legalidad.
- Las Contribuciones a la Seguridad Social, de corto y largo plazo, cuentan con el respaldo legal necesario.
- Las Regalías y Patentes por explotación de recursos naturales citadas en el presente estudio, han sido creadas mediante Ley.

3.4.2. Ejercicio del Poder de Eximir y de Condonar.

En anteriores años se ha practicado con notoria frecuencia la condonación de sanciones y recargos por el incumplimiento de obligaciones impositivas tanto en la esfera nacional (interna y de comercio exterior) como municipal. Estos “blanqueos” o “perdonazos” como los ha denominado la jerga popular en el país, han generado importantes recursos fiscales, pero no pueden dejar de ser vistos como un desincentivo a los contribuyentes cumplidos. En cuanto al Poder de Eximir, a título de incentivos a la instalación de nuevos emprendimientos económicos, se ha ejercido en el país de manera caótica y notoriamente inefectiva. Así, tenemos los siguientes casos:

⁸⁹ Arts. 4, 51 y 62 del Código Tributario abrogado, y Arts. 6, 19 y 58 del nuevo Código Tributario.

⁹⁰ Arts. 113 y 114 de la Constitución Política.

- Leyes 876 de 25 de abril de 1986, 877 de 2 de mayo de 1986, modificadas por la ley 967 de 26 de enero de 1988 y Ley 2809 de 27 de agosto de 2004. Eximen de Impuestos nacionales, departamentales, municipales y universitarios, por un periodo de 10 años, computables del día en que se inicie la producción, a las inversiones nuevas en la industria fabril y manufacturera que se realice en los departamentos de Oruro y Potosí (incluye a la minería extractiva como industria);
- Establecimiento de la ciudad de Cobija como Zona Franca (Ley 1850 de 7 de abril de 1998 y Ley 2135 de 18 de octubre de 2000);
- Ley de Promoción Económica de la Ciudad de El Alto (Ley 2685 de 13 de mayo de 2004);
- Declaración del Departamento de Chuquisaca como Zona Franca Cultural y Turística, mediante Ley 2739 de 28 de mayo de 2004;
- Liberación de Impuestos nacionales, departamentales y municipales para toda industria que se asiente en el Parque Industrial de Lajastambo, de la ciudad de Sucre, Departamento de Chuquisaca (Ley 2762 de 18 de junio de 2004);
- Exención de IPBI, IPVA, IVA e IUE para nuevas inversiones en el rubro turístico y ecoturístico en determinados Municipios del Departamento de Chuquisaca (Ley 2745 de 28 de mayo de 2004).
- Pequeños Productores Mineros (actividad fundamentalmente concentrada en el occidente del país). Art. 9 de las Disposiciones Transitorias y Finales del Código de Minería establece deducciones adicionales para la liquidación del IUE para pequeños productores mineros. DS 24780 de 31 de julio de 1997: deducción adicional del 50% del total de sus gastos demostrados con factura y del 40% de sus gastos por remuneraciones al factor trabajo. Incluye a Cooperativas Mineras.

Además de otras medidas de alcance nacional tales como Admisión Temporal para reexportación de mercancías en el mismo estado (Art. 124 al 126 de la Ley General de Aduanas 1990 de 28 de julio de 1999); Régimen de Internación Temporal para Exportación (RITEX), establecido por el Art. 19 de la Ley 1489 (Ley de Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones) y por los Arts. 127 y 128 de la Ley General de Aduanas; Diferimiento del Gravamen Arancelario para bienes de capital y materias primas, basado en Acuerdos y Decisiones de la Comunidad Andina; Incentivo a nuevas inversiones para exportaciones establecido mediante DS 25493 de 20 de agosto de 1999, para el sector minero; Zonas Francas (Ley 1489 y Disposición Adicional Primera de la Ley 2493 de 04 de agosto de 2003); exención de IVA, IT e IUE a las actividades de producción, presentación y difusión de eventos, teatro danza, música nacional, pintura, escultura y cine, producidos por artistas bolivianos (Ley 2206 de 30 de mayo de 2001); lo mismo para determinadas operaciones financieras (Leyes 1834, 2064 y 2196) y primas de seguros de vida (Ley 1883), y beneficios fiscales establecidos para el sector Turismo por la Ley 2074 de 14 de abril de 2000; devolución de Impuestos a las Exportaciones (Ley 1489 de 16 de abril de 1993, Ley 1963 de 23 de marzo de 1999 y Art. 123 de Ley 1990 General de Aduanas; incluye IVA, GA e ICE incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora).

3.4.3. Distribución del Poder Tributario en el Estado Boliviano.

En Bolivia, el Poder Tributario está reservado al Estado central; sin embargo, la propia Constitución Política del Estado (CPE) reconoce Poder Tributario a los Gobiernos Municipales, aunque de una manera condicionada, tratándose de Tasas y Patentes.

En realidad, las condiciones impuestas por el mandato constitucional (Art. 201, I) al Poder Tributario municipal en materia de Tasas Municipales y Patentes, consistentes en el requisito *sine quanon* para su validez, eficacia y oponibilidad jurídica de la previa aprobación senatorial, hacen de éste un Poder Tributario *relativo*, dado que, en resumen, la Constitución no permite a los Gobiernos Municipales crear, suprimir o modificar *ante sí* las Tasas Municipales y Patentes, sino ante una de las Cámaras del Poder Legislativo.

Con todo esto, debemos concluir que, en Bolivia, el único ente que ostenta Poder Tributario es el propio Estado central. La Autonomía Municipal, consagrada en el Art. 200 de la CPE, no supone carácter absoluto para tal atributo.

Por otra parte, nótese que aunque el apartado II del Art. 146° de la CPE se refiere además a las rentas departamentales y el Art. 187 a los “recursos propios de las universidades públicas”, no existe en el texto constitucional norma que les otorgue Poder Tributario en grado alguno. Al contrario, como ya vimos anteriormente, el Art. 59°, atribución 2ª, de la CPE reserva al Poder Legislativo la facultad de crear Tributos.

3.4.4. Límites al Poder Tributario Municipal.

Como hemos expuesto, este Poder halla su límite en el requisito de la aprobación senatorial previo dictamen técnico del Poder Ejecutivo, ejercido actualmente por el Ministerio de Hacienda.

Por supuesto que, en su contenido, los Tributos municipales deben respetar los Principios Constitucionales que con carácter general para todos los Tributos vigentes en el país impone el Art. 27 de la CPE.

El Poder Tributario municipal tiene límite espacial en los límites de cada jurisdicción territorial municipal⁹¹ (Dominio Tributario Municipal).

Nótese, en todo caso, que si el Dictamen Técnico del Poder Ejecutivo es favorable, el Senado debe aprobar la respectiva Ordenanza Municipal. No puede oponerse a la voluntad del Concejo Municipal si ésta es razonable y técnicamente apropiada. Contrario sensu, si el Dictamen contiene algún tipo de observación, en tanto la misma no sea subsanada la Ordenanza no tendrá posibilidad de aprobación senatorial.

⁹¹ Art. 200, II, de la Constitución Política.

3.4.5. Superposición de Tributos.

Es poco probable que entre los Tributos nacionales administrados por el Poder Ejecutivo y los Impuestos, Tasas y Patentes Municipales exista superposición que genere Doble Imposición Interna. Sin embargo, previendo este y otros riesgos inherentes a la materia tributaria, la Constitución Política dispone el mecanismo del dictamen técnico del Poder Ejecutivo en procura de evitar problemas de falta de consistencia técnica, errores de cálculo o defectos en la estructura del Tributo (sujetos pasivos que no estén expresamente señalados, base de cálculo incierta, etc.) o de violación de los Principios Constitucionales ya citados, además de evitar la superposición de Tributos.

Cabe aclarar que una eventual superposición de Tributos entre los de carácter nacional y los de carácter municipal no sería precisamente “inconstitucional”, pero no iría con la racionalidad económica, más allá de estar prohibido por el Art. 95, segundo párrafo, de la Ley 843. Además, es poco probable que ello ocurra porque es el mismo Poder Legislativo el que aprueba, finalmente, todos los Tributos.

3.4.6. Potestad y Competencia Tributaria.

El Gobierno central tiene la Potestad de reglamentar todos los Impuestos vigentes, incluso los municipales.

Esta Potestad Tributaria está reservada, en principio, al Presidente de la República, según dispone el Art. 96, atribución 1ª, de la Constitución Política. Esta facultad también alcanza a los Gobiernos Municipales, en cuanto hace a los Tributos bajo su Competencia Tributaria, aunque bajo una suerte de vigilancia por parte del Presidente de la República (Art. 96, atribución 9ª, de la Constitución Política).

Respecto de la Competencia Tributaria, los Impuestos nacionales son recaudados y administrados por el Servicio de Impuestos Nacionales y por la Aduana Nacional. Los Impuestos, Tasas y Patentes municipales son administrados y recaudados por cada Gobierno Municipal. Las demás Tasas son recaudadas por cada entidad pública que las aplica.

Si, a la vez, recordamos que el Gobierno Nacional tampoco tiene la facultad de crear, modificar o suprimir Tributos, sino solamente las de reglamentar y de recaudar y administrar lo que en esta materia disponga mediante Leyes el Poder Legislativo, conviene aclarar que el Poder Ejecutivo no ostenta Poder Tributario en sí mismo, sino solamente Potestad Tributaria y, por medio de entes especializados, Competencia Tributaria.

Además de poder crear, con aprobación senatorial, Tasas y Patentes, obviamente, los Gobiernos Municipales, para la recaudación y administración de éstas y de los Impuestos municipales, poseen todas las facultades reconocidas por el Código Tributario a la Administración Tributaria, constituyéndose sus unidades recaudadoras, como Sujeto Activo de la Obligación Tributaria, en Administración Tributaria Municipal. Estas facultades se ejercerán sobre todos los tributos

sometidos a lo que la Ley de Municipalidades denomina “Dominio Tributario Municipal”. Nótese que este “Dominio” constituye una categoría no conocida en el dogma jurídico tributario, pero que a los fines prácticos establece una clara asignación de recursos a las entidades municipales combinando mecanismos de coparticipación y de obtención de recursos tributarios por esfuerzo y gestión propia.

3.4.7. Medidas tendientes a evitar la Doble Imposición Interna.

(i) Eliminación de Rentas Destinadas.

Como una medida para evitar la Doble Imposición Interna, el Art. 94 de la Ley 843 abrogó todos los Impuestos y/o contribuciones que constituían a tiempo de su dictado rentas destinadas, cualquiera fuere su beneficiario, ya sean entes públicos o privados, “con excepción de los regímenes de hidrocarburos y minería”⁹². Existen dudas acerca de la vigencia efectiva de este principio: algunos Tributos actualmente vigentes se destinan, en alguna proporción, a determinadas entidades.

(ii) Coparticipación de Impuestos nacionales.

También se ha previsto, para evitar la Doble Imposición Interna, la Coparticipación de Impuestos. Esta medida está actualmente regulada por los Arts. 20 al 24 de la Ley 1551 de Participación Popular y 99, 2 de la Ley de Municipalidades.

(iii) Prohibición de crear Tributos Municipales.

Con el mismo propósito, el Art. 95, segundo párrafo, de la Ley 843 prohíbe la creación de Tributos municipales cuyos hechos imponible repitan a los creados por dicha Ley.

3.4.8. Recurso Constitucional en Materia Tributaria.

A tiempo de definir las atribuciones del Tribunal Constitucional, el Art. 120, atribución 4ª, de nuestra CPE asigna al citado Tribunal la responsabilidad de “*conocer y resolver: los recursos contra tributos, impuestos, tasas, patentes, derechos o contribuciones creados, modificados o suprimidos en contravención a lo dispuesto en esta Constitución*”.

Lo “dispuesto en esta Constitución” susceptible de ser vulnerado -con lo que se daría lugar a la vía recursiva- es el conjunto de Limitaciones Directas e Indirectas al Poder Tributario del Estado.

Esta disposición constitucional ha sido objeto de legislación específica a través de la Ley 1836 de 01 de abril de 1998, del Tribunal Constitucional (LTC). Específicamente, los denominados “Recursos Contra Tributos y Otras Cargas Públicas” son regulados por los Arts. 68 (Procedencia y Legitimación), 69 (Procedimiento) y 70 (Sentencia y

⁹² Parece referirse a las Regalías, con lo que estaría asignando carácter tributario a las mismas.

Efectos) de la citada LTC y por otras Disposiciones Comunes de Procedimiento previstas por la misma Ley: (i) Legitimación, forma y contenido del Recurso: Arts. 28 al 30, (ii) Admisión del Recurso: Arts. 31 al 33, (iii) Excusas: Arts. 34 al 37, y (iv) Disposiciones procesales comunes: Arts. 38 al 52.

Cabe aclarar que el Recurso de Inconstitucionalidad aquí expuesto es diferente y en nada se emparenta con los Medios de Impugnación contra las resoluciones de carácter general y los actos administrativos definitivos en casos particulares o individuales a que se refieren los Arts. 130 y 131 del Código Tributario a tiempo de establecer el derecho a impugnar las normas administrativas de alcance general y los Recursos de Alzada y Jerárquico ante la Superintendencia Tributaria. Estos últimos no son pertinentes para cuestionar el ejercicio incorrecto del Poder Tributario sino para enfrentar actos de la Administración Pública relativos a la gestión y aplicación (Competencia Tributaria) de los Tributos.

El Recurso Indirecto o Incidental de Inconstitucional (Arts. 59 y s.s. de la LTC), también es aplicable en los procesos administrativos o judiciales relativos a la materia tributaria.

3.5. Principios constitucionales.

En el texto constitucional vigente en nuestro país, el marco principista de la actividad tributaria del Estado, está contenido en los Arts. 26 y 27 de la Constitución Política. Estos Principios constitucionales se constituyen en reglas de Derecho a las cuales debe sujetarse el Poder Legislativo a tiempo de sancionar Leyes Tributarias bajo pena de invalidación, por parte del Poder Judicial, de la Ley que viole tales principios⁹³; obviamente, la violación de cualquier otro precepto constitucional en ocasión de imponerse cualquier Tributo acarreará la misma pena.

Las delimitaciones Directas al Poder Tributario de nuestro Estado se expresan del siguiente modo:

- El Art. 26 de la Constitución Política establece que la Obligación Tributaria no se perfecciona si su establecimiento no ha sido “*conforme a las prescripciones de la Constitución*”, habilitando la vía del denominado Recurso de Inconstitucionalidad contra Tributos y otras cargas públicas. Estas prescripciones se refieren tanto a las demás delimitaciones Directas (Art. 27 constitucional) como a las delimitaciones Indirectas al Poder Tributario del Estado, e incluyen, sin lugar a dudas, al ya explicado Principio de Legalidad. Bajo el marco establecido por este Artículo, queda comprometida la tributación en cualquiera de los niveles del ordenamiento territorial del Estado e inclusive la que se da a nivel de las Universidades Públicas mediante las Tasas que éstas aplican.
- Siguiendo el texto del Art. 27 de la Constitución Política, podemos identificar los siguientes Principios:

⁹³ .Art. 120, atribución 4ª, de la Constitución Política.

<i>“Los impuestos y demás cargas públicas ... obligan igualmente a todos.</i>	→ I GUALDAD
<i>Su creación, distribución y supresión ... tendrán carácter general,</i>	→ GENERALI DAD
<i>debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes,</i>	→ EQUI DAD
<i>en forma proporcional o progresiva, según los casos.”</i>	→ PROPORCI ONALI DAD y PROGRESI VI DAD

Estos Principios no ameritan una nueva explicación, pues el alcance y fundamento de cada uno de ellos ya ha sido expuesto anteriormente. Cabe mencionar, simplemente, la concordancia del Principio de Igualdad aquí identificado con las previsiones del Art. 153, I, de la propia Constitución Política, que prohíbe a Prefecturas y Gobiernos Municipales el establecimiento de sistemas protectores, prohibitivos o de exclusión entre los habitantes de estas jurisdicciones, cuya cita se considera pertinente en tanto tales medidas pudieran tener naturaleza, carácter o efectos tributarios.

Por su parte, las delimitaciones Indirectas se expresan, de manera fundamental y contundente pero no limitativa, en el mandato del literal d) del Art. 8 de la Constitución, que establece el deber fundamental de toda persona *“De contribuir, en proporción a su capacidad económica, al sostenimiento de los servicios públicos,”* fundando así el principio de **NO CONFISCATORIEDAD** de los Tributos, cuyo alcance y fundamento también ya hemos expuesto.

Asimismo, existe una segunda e importantísima limitación Indirecta al Poder Tributario, derivada de las disposiciones constitucionales que reconocen y garantizan determinados derechos de las personas. Nos estamos refiriendo al derecho *“a trabajar y dedicarse al comercio, la industria o a cualquier actividad lícita...”*, al derecho *“A ingresar, permanecer, transitar y salir del territorio nacional”*, al derecho *“A la propiedad privada...”*, y al derecho que tiene toda persona *“A una remuneración justa por su trabajo...”*. Estos derechos están consagrados en el Art. 7° de la CPE, incisos d)⁹⁴, g), i)⁹⁵ y j), siendo concordante con el inciso g) el mandato del Art. 153, II, de la propia Constitución, que prohíbe el establecimiento de aduanillas, retenes y trancas en el territorio de la República, salvo que las mismas sean creadas mediante Ley; en este último caso, aún cumpliéndose el trámite de sanción legislativa en el Congreso nacional, tales aduanillas, retenes o trancas deberán tener, en cuanto estén relacionados con la materia tributaria, estricto carácter de control, pero nunca deben suponer el condicionamiento de su traspaso al pago de contribución alguna en cuanto el Objeto gravado sea el traspaso mismo, pues ello vulneraría la garantía del libre tránsito referida en el inciso g) del Art. 7 constitucional. Cosa diferente es el caso de los Peajes, cuyo Objeto no es el traspaso de la tranca sino el uso de la carretera.

⁹⁴ Concordancia: Art. 141 de la Constitución Política.

⁹⁵ Concordancia: Art. 22 de la Constitución Política.

También es pertinente citar como delimitaciones Indirectas del Poder Tributario del Estado boliviano el Art. 31 constitucional, según el cual son nulos los actos de *“quienes usurpen funciones que no les competen, así como los actos de los que ejerzan jurisdicción o potestad que no emane de la Ley”*, en cuanto tales actos pudieran pretender la imposición de algún Tributo; así como el Art. 33 de la misma Constitución, en cuya aplicación la Ley Tributaria solamente puede regir para el futuro, negándosele todo efecto retroactivo.

Sin perjuicio de algunas cuestiones operativas propias de la Gestión Tributaria que ameritan superarse, podemos indicar que, en general, el Sistema Impositivo⁹⁶ patrio cumple notablemente el marco principista constitucionalmente establecido. Grave excepción a lo que acabamos de indicar constituye la compleja manera de gravar a la renta de las personas individuales o naturales actualmente en el país: la distribución de los sujetos pasivos, con base en criterios de sector o actividad económica, en varias figuras impositivas de diverso trato e incidencia, contradice en extremo los Principios de Igualdad y de Equidad, sino también el de Proporcionalidad y Progresividad. Más adelante argumentaremos detalladamente estas afirmaciones.

3.6. Asignación de los Ingresos Tributarios y Regalitarios.

Con la Ley 843 de Reforma Tributaria, que eliminó, con algunas excepciones⁹⁷, los Impuestos Nacionales y Municipales hasta ese entonces vigentes, se estableció la Coparticipación Tributaria sobre todos los Impuestos creados mediante esa Ley⁹⁸ y sobre la renta aduanera⁹⁹: 75% para el Gobierno Central, 10% para los Departamentos¹⁰⁰, 10% para los Municipios y 5% para las Universidades Públicas. Conforme al Art. 90 de la Ley 843 (derogado), la distribución de estos recursos debía realizarse *“en función de la efectiva recaudación obtenida en cada jurisdicción de los distintos entes beneficiarios”*, lo que se tradujo en “domicilio del sujeto pasivo”. El problema de este criterio era que no reflejaba el esfuerzo fiscal local ni regional, pues las operaciones gravadas no se realizan solamente en la jurisdicción donde el sujeto pasivo tiene registrado su domicilio fiscal sino, potencialmente, en todo el territorio nacional.

La Ley de Participación Popular¹⁰¹ consolidó a favor de los Municipios el porcentaje que estaba destinado a los Departamentos (Corporaciones de Desarrollo), sin modificar el atribuido a las Universidades Públicas, resultando 20% para los primeros y 5% para estas últimas, cambiando el criterio de distribución a la cantidad de habitantes de cada Municipio y de cada Departamento, respectivamente. Con esta Ley, los Departamentos tenían como único ingreso las *“Regalías asignadas por Ley”*¹⁰², además de una

⁹⁶ Sistema de Impuestos, excluidas las Tasas y Contribuciones Especiales

⁹⁷ Art. 92 de la Ley 843: Impuestos creados por la entonces vigente Ley de Hidrocarburos y por el entonces vigente Código de Minería, e impuestos y regalías por la explotación y comercialización de goma, castaña y madera.

⁹⁸ Con excepción del Impuesto a la Propiedad Rural, actualmente derogado, cuya recaudación estaba destinada en un 75% al Fondo Regional de Desarrollo Rural creado por la misma Ley, y en un 25% al Gobierno Central (Tesoro General de la Nación).

⁹⁹ Art. 89, actualmente derogado.

¹⁰⁰ Recursos a ser administrados, por mandato de la misma Ley, por las Corporaciones Regionales de Desarrollo.

¹⁰¹ Ley 1551 de 20 de abril de 1994: Arts. 20 al 24.

¹⁰² Art. 19, B, 1.

compensación presupuestaria anual a cargo del Tesoro General de la Nación por un monto que les permita alcanzar el promedio nacional de regalías por habitante, cuando estuvieran por debajo de ese promedio (Fondo Compensatorio Departamental); estos recursos fueron incluidos en un listado más amplio, que incluía el 25% del Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD)¹⁰³, que hasta entonces no era coparticipado con ningún ente sub-nacional, contenido en el Art. 20 de la Ley de Descentralización Administrativa¹⁰⁴.

Por su parte, la Ley de Municipalidades¹⁰⁵ vigente ha establecido una “Delimitación del Dominio Tributario” señalando, en su Art. 99, los siguientes criterios:

“1. Se reconoce a los gobiernos municipales, con carácter exclusivo, la facultad de cobrar y administrar impuestos a la propiedad inmueble, a los vehículos automotores, impuesto a la chicha con grado alcohólico, impuestos a las transferencias municipales de inmuebles y vehículos, Tasas por servicios prestados y patentes; y

2. Dominio tributario de coparticipación, corresponden a este concepto las participaciones reconocidas por el gobierno central a que tienen derecho los gobiernos municipales de conformidad con disposiciones legales en vigencia.”

Nótese que la misma Ley de Municipalidades, en sus Arts. 100 y 101, al clasificar los Ingresos Municipales en tributarios y no tributarios incluye, entre los primeros, solamente a los Impuestos y a las Tasas y Patentes, mientras que la abrogada Ley Orgánica de Municipalidades¹⁰⁶ incluía, además, a las Contribuciones de Mejora. Estas Contribuciones por mejora no están, tampoco, incluidas entre los recursos departamentales a que se refiere el ya citado Art. 20 de la Ley de Descentralización Administrativa.

Actualmente, solamente el ICM y el ITF no se coparticipan, estando destinados exclusivamente a los Departamentos productores de minerales, el primero, y al Gobierno Nacional, el segundo.

No cabe duda acerca del significativo avance del proceso descentralizador en Bolivia, en cuanto al nivel municipal se refiere, promoviendo el fortalecimiento de los Gobiernos Municipales a través del incremento significativo de la coparticipación de recursos, con alcance a todas las regiones del país, incluidas las más pobres.

A nivel departamental, la provisión de recursos está fuertemente marcada por la participación en el Impuesto Directo a los Hidrocarburos (IDH) creado a través de la nueva Ley de Hidrocarburos y en las Regalías, sobre todo las hidrocarburíferas, pues las de origen minero y forestal no son tan significativas como aquellas.

¹⁰³ Ley 1981 de 27 de mayo de 1999. Artículo Tercero.- Se transferirán a las Prefecturas nuevas obligaciones de financiamiento acorde con el aumento de los ingresos por concepto de IEHD como resultado de la presente Ley, de acuerdo con el reglamento. Estas nuevas obligaciones de gastos que se transfieran no podrán exceder en ningún caso, el 20% del IEHD transferido a las Prefecturas y serán fijadas anualmente en el Presupuesto General de la Nación.

¹⁰⁴ Ley 1654 de 28 de julio de 1995.

¹⁰⁵ Ley 2028 de 28 de octubre de 1999: Arts. 96 y s.s.

¹⁰⁶ Ley 696 de 10 de enero de 1985.

El Cuadro 3 demuestra la estructura de coparticipación vigente, los valores de recaudación observados para la gestión 2006 y la participación porcentual para cada tributo y tipo de regalía.

CUADRO 3.

DISTRIBUCIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS

	Co-participación en porcentaje				Rec. 2006 (Bs.)	Part. (%)
	Nacional	Depart.	Municipal	Otros		
Renta Interna						
Impuesto a los Hidrocarburos y Derivados	65%	35%			1,999,755,560	7.78%
Impuesto a Transacciones Financieras	100%				446,057,780	1.74%
Impuesto Directo a los Hidrocarburos	42%	24%	25%	10%	5,497,171,483	21.39%
Todos los demas						
Impuesto a las Utilidades de las Empresas	75%		20%	5%	2,906,472,707	11.31%
Impuesto a las Transacciones	75%		20%	5%	1,811,773,088	7.05%
Impuesto al Valor Agregado	75%		20%	5%	6,405,323,185	24.93%
Impuesto a los Consumos Especificos	75%		20%	5%	782,340,858	3.04%
Régimen Complementario IVA	75%		20%	5%	215,914,248	0.84%
Impuesto a Viajes al Exterior	75%		20%	5%	40,444,322	0.16%
Transmisión Gratuita de Bienes	75%		20%	5%	8,779,492	0.03%
Régimen Agropecuario Unificado	75%		20%	5%	11,183,188	0.04%
Régimen Tributario Simplificado	75%		20%	5%	6,848,118	0.03%
Régimen Tributario Integrado	75%		20%	5%	113,043	0.0004%
Otros (incluye Prog. Transitorios)	100%				243,697,652	0.95%
Renta Aduanera	75%		20%	5%	920,737,945	3.58%
Impuestos y Tasas Municipales			100%		795,350,644	3.10%
Regalías						
Regalías Mineras		100%			407,613,000	1.59%
Regalías por Hidrocarburos	33%	67%			3,109,974,000	12.10%
Patentes Forestales y otras		35%	25%	40%	22,895,539	0.09%
Patentes Hidrocarburos			50%	50%	38,545,000	0.15%
Patentes Mineras			30%	70%	26,754,293	0.10%
Total					25,697,745,144	100.00%

Elaboración propia.

CAPÍTULO IV. MODIFICACIONES AL SISTEMA TRIBUTARIO

Considerando que la Autonomía es un concepto relacional, es decir que se es autónomo respecto de algo o alguien, de principio afirmamos que, en el ámbito tributario, las entidades autónomas deben poseer, en virtud de mandato constitucional expreso, su cuota de Poder, Potestad y Competencia, de manera que aseguren ingresos suficientes para el cumplimiento de sus respectivos fines con mínima dependencia del Estado Nacional; todo esto sin perjuicio del ejercicio de las señaladas atribuciones que también corresponden al Estado Nacional y sin descartar, por lo menos en el mediano plazo, transferencias provenientes de este último y de fondos de compensación en favor de los Departamentos y Municipios.

Toda vez que la descentralización político administrativa, en el sentido que se está discutiendo en el país, resultaría incompleta si se transfieren competencias para decidir solamente sobre el gasto sin incluir el aporte local con que dicho gasto sería principalmente financiado, la cuestión es definir qué Tributos debieran poder ser creados, reglamentados y recaudados por cada nivel de Gobierno, evitando la superposición de los mismos, la competencia fiscal desmedida, la afectación de jurisdicciones ajenas y la profundización de desigualdades inter-regionales e inter-municipales, garantizando a la vez un sistema tributario simple, la vigencia efectiva de principios y garantías de común cumplimiento obligatorio, un grado mínimo de uniformidad normativa que asegure la igualdad de trato a los administrados y suficiente eficiencia técnico administrativa en la gestión de los Tributos.

A este reto se suma una condición adicional: se prevé la convivencia de Departamentos Autónomos (aquellos donde que ganó el SI en el Referendo Autonómico) y Departamentos No Autónomos (donde ganó el NO), por lo menos mientras un nuevo Referendo Autonómico no modifique esta expresión de la voluntad popular; esta última condición supone que el ejercicio del Poder Tributario (y de la Potestad y Competencia, consecuentemente) estaría, por lo menos teóricamente, vedado a los Departamentos No Autónomos, que tendrían que mantener fuentes de financiamiento propias de tal estatus jurídico político (Coparticipación y Transferencias, fundamentalmente).

En realidad, como veremos en el presente Capítulo, esta problemática se concentra en el caso de los Impuestos, siendo necesario definir qué Objetos quedarían gravados por los Impuestos Nacionales, Departamentales y Municipales respectivamente; mientras que en los casos de las Tasas y Contribuciones Especiales la cuestión no parece presentar mayor conflictividad.

En todo caso, para formular planteamientos en el campo de los Impuestos, según las condiciones anotadas en los párrafos precedentes, resulta inevitable tomar como base el sistema impositivo que actualmente se está aplicando en el país¹⁰⁷, de modo que puedan

¹⁰⁷ En criterio de los autores, el establecimiento de un régimen de Autonomías Departamentales y la consolidación de las Autonomías Municipales no debiera suponer la creación de nuevos Tributos. Por un lado, debe evitarse el “desencanto” de los ciudadanos que podría emerger de tal hecho y por otro, como se observa en el análisis del sistema tributario boliviano, la mayoría de los potenciales objetos gravables ya están incluidos en el actual sistema. Por ello, nos hemos propuesto tomar como punto de partida el sistema tributario en el país para la formulación de nuestra propuesta.

identificarse oportunamente los ajustes necesarios al mismo, a su administración y a la distribución de sus recaudaciones, manteniendo el criterio de que el Estado Nacional debiera administrar los Impuestos cuyos Hechos Generadores no son fácilmente localizables y los que gravan el Comercio Exterior, mientras que los Gobiernos subnacionales debieran administrar Impuestos que gravan bases fijas o de baja movilidad geográfica, toda vez que la movilidad espacial de las bases impositivas podría desvirtuar o neutralizar sus objetivos de política tributaria y fiscal autónoma. En todo caso, los superávits que podrían generarse por la actividad recaudadora centralizada quedarían sujetos a un sistema de coparticipación orientado a suplir los déficits que pudieran afectar a las entidades subnacionales.

Conforme a los elementos y datos hasta aquí expuestos, las propuestas que contiene el presente Capítulo abarcan tres grandes dimensiones, una, técnico tributaria, otra, relativa a la asignación de los recursos tributarios, y la tercera, de carácter jurídico institucional.

La primera comprende propuestas relativas a la supresión, modificación o creación de Tributos. La segunda plantea ajustes a la asignación de los recursos tributarios a los distintos niveles de Gobierno. La tercera, tomando como base los elementos de la materia expuestos detalladamente en el Capítulo I, se refiere al establecimiento de un marco jurídico institucional que dé solidez al sistema tributario nacional.

En cuanto es posible, la exposición de las propuestas técnico tributarias incluye a las otras dos dimensiones; no obstante, algunas propuestas relativas a la asignación de los recursos tributarios y otras de carácter jurídico institucional se presentan, por su naturaleza, de manera complementaria a las demás.

4.1. Supresión, Modificación y Creación de Tributos.

Son varias las posibilidades así como son diversas las proposiciones que distintos estudios han adelantado en forma previa al presente documento. En forma coincidente con algunas de ellas, pero sobre todo como producto de una larga reflexión que deviene de varios años atrás y de específicas experiencias en la función pública, se estiman apropiadas las propuestas que se exponen a continuación:

4.1.1. Impuesto al Ingreso Personal.

a) Imposición Actual a los Ingresos de las Personas Físicas.

Como veremos enseguida, actualmente, los ingresos de las Personas Físicas están sujetos a diversos tratamientos impositivos, según sea el sector a que éstas pertenecen, el tipo de relaciones de trabajo que sostengan o, en algún caso, el tipo de ingresos que perciben. Así, estas personas podrán estar sujetas al Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA), si son asalariadas, perciben ingresos por el arrendamiento u otras formas de explotación de inmuebles o bienes muebles o intereses o cualquier otro ingreso proveniente de la colocación de capitales, así como honorarios de directores y síndicos y sueldos en calidad de socios de sociedades mercantiles y dueños de empresas unipersonales; al Impuesto sobre las Utilidades de las

Empresas (IUE), si ejercen profesiones u oficios de manera independiente, combinen o no capital con su fuerza de trabajo; al Impuesto a las Sucesiones y a las Transmisiones Gratuitas de Bienes (ISTGB), si perciben sucesiones hereditarias o son beneficiarios de la transferencia gratuita de la propiedad de determinados bienes (casos en que comparten la calidad de Sujeto Pasivo del Impuesto con las Personas Jurídicas sobre las que se verifiquen tales Hechos Imponibles); e incluso, a los Regímenes Tributarios Especiales, que tienen como Sujetos Pasivos a Personas Físicas o Naturales (el RC-IVA por sus ingresos personales en su calidad de dueños de empresas unipersonales) pero que también les alcanzan en su carácter de pequeñas empresas unipersonales (IVA, IT e IUE) que realizan determinadas actividades económicas.

En este contexto, es evidente que el tratamiento impositivo a los ingresos de las Personas Físicas en el país es marcadamente inequitativo.

b) El Régimen Complementario al IVA (RC-IVA).

El RC-IVA grava a las personas naturales y sucesiones indivisas sobre sus ingresos de fuente boliviana, como ser: salarios, bonificaciones, dietas, comisiones y compensaciones, honorarios de directores y síndicos, intereses y todo otro ingreso de carácter habitual, no sujeto al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE). Para determinar la base imponible, el contribuyente que percibe ingresos bajo relación de dependencia (salario) puede deducir una cantidad igual a cuatro salarios mínimos de sus ingresos mensuales más la cantidad de aportes obligatorios que éste realiza al sistema de Seguridad Social. Además, al contribuyente se le permite tomar como deducción el valor total de las facturas obtenidas a través de las compras de bienes y servicios en las cuales el IVA fue pagado.

El RC-IVA fue establecido con el propósito fundamental de incentivar a los contribuyentes a exigir notas fiscales a sus proveedores de bienes y servicios, contribuyendo de esta manera a controlar la emisión de facturas y por ende a asegurar las recaudaciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

El beneficio que perciben los contribuyentes del RC-IVA cuando descuentan sus facturas de consumo de bienes y servicios es equivalente a la totalidad del valor de sus compras. Debido a que la deducción permitida es elevada, la vigencia de este mecanismo de compensación alentó el establecimiento de un mercado secundario de facturas falsificadas. Los resultados de algunas auditorías tributarias a empresas e instituciones del Estado han demostrado que, en promedio, más del 50% de las facturas que se utilizan para deducir el RC-IVA son falsas; así, el RC-IVA cumple cada vez menos su importancia como mecanismo de control del IVA y no es significativo en cuanto a sus recaudaciones.¹⁰⁸

¹⁰⁸ Ministerio de Hacienda, Viceministerio de Política Tributaria, Documento Propuesta Reforma Tributaria, Diciembre 2002.

Un problema adicional que presenta el RC-IVA es que ha incentivado y fortalecido de forma tal la “industria” de facturas falsificadas, que hoy en día muchas empresas disminuyen ilegalmente su carga tributaria comprando créditos IVA con la facilidad del “mercado de facturas”.

Una opción interesante en el pasado habría podido ser el convertir el RC-IVA gradualmente en un impuesto a los ingresos personales, limitando el porcentaje de crédito fiscal que representan las compras. Es decir, únicamente permitir que una porción del salario imponible sea reducida vía facturas de compra, e ir disminuyendo este porcentaje cada año hasta llegar a cero. Una segunda opción hubiera consistido en más bien limitar el valor porcentual de la deducción, o sea que cada año, gradualmente, se reduzca el valor del crédito de las compras. Ambas opciones podrían haber prevenido que la “industria” de facturas falsificadas florezca del modo que lo ha hecho, sin embargo hoy en día estas opciones no son recomendables por ser extemporáneas.¹⁰⁹

Otra falencia del RC-IVA es su elevado costo de cumplimiento, ya que su administración se hace casi enteramente por los empleados y sus empleadores (Agentes de Retención). Este es un tedioso proceso en el que cada dependiente requiere reunir, guardar y registrar sus facturas de compra durante cada período, y en el que su empleador debe compilar la información y calcular el Impuesto para remitir estas cantidades a la Administración Tributaria. Además, las empresas deben archivar las facturas de sus empleados por un período de cinco años para eventuales auditorias del Servicio de Impuestos Nacionales. El estudio de Jenkins y Arroyo (2003) calcula que el costo promedio anual por agente de retención es de aproximadamente Bs. 3,191 y que el costo incurrido por empleado está alrededor de Bs. 89 por año. En global, el estudio muestra que el costo total de cumplimiento del RC-IVA para los contribuyentes, empleados dependientes y sus empleadores es comparable a 1.5 veces el presupuesto total del Servicio de Impuestos Nacionales.¹¹⁰

Además, el RC-IVA representa un incentivo a que los propietarios de empresas incrementen sus salarios reduciendo la utilidad imponible al IUE. Debido a que cada Boliviano (Bs.) de utilidad neta equivale a 75 centavos después del IUE, mientras que cada Bs. remunerado como salario es deducible por completo de la base imponible del IUE a la vez que mantiene su valor (1 Bs.) en el caso de que se descuenta a través de facturas de compra en el RC-IVA, existe la forma de reducir la carga tributaria de las empresas sin representar un costo para sus propietarios.

En resumen, la acrecentada evasión en el RC-IVA, su poca relevancia en el control del IVA, su ineficiencia debido a altos costos administrativos y reducidas recaudaciones, su potencial de reducir la tributación del IUE y los

¹⁰⁹ Cossio M., F., Análisis de un Potencial Impuesto al Ingreso Personal en Bolivia. Fundación Jubileo, Agosto 2005.

¹¹⁰ Jenkins G. y Arroyo A. (2003) en “El Costo De Cumplimiento Del RC-IVA En Bolivia” demuestran a través de una encuesta a empresas y empleados en la ciudad de La Paz que el costo de cumplimiento del RC-IVA es aproximadamente US\$ 24.39 millones por año.

elevados costos que representa su cumplimiento, llevan a concluir que en la actualidad la opción más recomendable es eliminar este Impuesto o transformarlo completamente en un Impuesto al Ingreso Personal al eliminar la posibilidad de que se disminuya la carga tributaria a través de créditos por el consumo de bienes o servicios.

Existe una percepción generalizada de que el RC-IVA es fundamental para el cumplimiento del IVA y que de ser eliminado las recaudaciones del IVA disminuirían notablemente. Sin embargo debe notarse que el IVA es un impuesto que funciona en 120 países, se estima que más del 70% de la población mundial está sujeta al algún tipo de IVA, pero a excepción de muy pocos países como Chipre y Turquía que tuvieron un sistema similar al RC-IVA y lo quitaron, ninguno de los otros países tiene sistemas complementarios o de reintegro. Bolivia debe encarar la administración y cumplimiento del IVA como cualquier otro sistema, a través de la fiscalización, de un control automatizado para el cruce de facturas, de compras simuladas en comercios y de concienciar a la población para que cumpla y haga cumplir la Ley tributaria.

c) Ingresos por Intereses.

Como fue mencionado en la anterior sección, el RC-IVA además de gravar salarios, bonificaciones, dietas, comisiones, compensaciones y honorarios, recae sobre los intereses. No existen deducciones sobre las ganancias por concepto de intereses percibidos en las instituciones financieras para las personas naturales. El componente de RC-IVA sobre los intereses es la mayor fuente de las recaudaciones del Impuesto. La deducción o retención “automática” que realizan las entidades financieras sobre los ingresos por concepto de intereses percibidos, sin permitir ninguna deducción, hace que los costos de la recaudación de este Impuesto sean bajos y los niveles de evasión mínimos.

En este sentido, es recomendable que al eliminar el RC-IVA se mantenga el actual sistema de retención a través de las entidades financieras. Básicamente, para los ingresos por intereses; cambiaría el nombre del Impuesto, de RC-IVA a Impuesto al Ingreso Personal, como se propone más adelante; y cambiaría la alícuota (a la misma del Impuesto a los Ingresos Personales); pero el remanente del sistema actual podría ser mantenido.

d) Impuestos a Profesionales Independientes y Alquileres.

El régimen tributario al que están sujetos quienes ejercen profesiones y oficios de manera independiente incluye la aplicación del IVA, del Impuesto a las Transacciones (IT) y del IUE. En el caso del IUE para profesiones liberales u oficios independientes la Ley tributaria presume, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta equivale al 50% del total de los ingresos percibidos. Es decir, el Impuesto equivale al 12.5% del monto total de los ingresos percibidos. Esta práctica no presenta equidad horizontal en comparación con las empresas sujetas al este impuesto que pueden descontar

todos sus gastos reales y tampoco con las personas que trabajan en relación de dependencia que están únicamente sujetas al RC-IVA. Se estima que la carga tributaria promedio para estos contribuyentes asciende a aproximadamente 25% del ingreso bruto.¹¹¹

El caso de los ingresos por concepto de alquileres también consiste en una combinación de Impuestos, el IVA, el IT y el RC-IVA. Al igual que para el caso de quienes ejercen profesiones y oficios de manera independiente, este régimen no presenta equidad horizontal en comparación con los ingresos de las personas que trabajan en relación de dependencia y otras que perciben ingresos gravados con tasas impositivas menores. Un problema adicional es que dado que hay que presentar declaraciones mensuales y además trimestrales el sistema es complicado y con un costo de cumplimiento elevado.

Ambos tipos de ingreso, de profesionales y quienes ejercen oficios en forma independiente, y los provenientes de alquileres, debieran estar sujetos al potencial Impuesto al Ingreso Personal, y ser liberados de los complicados y pesados sistemas de tributación a los que están sujetos actualmente.

e) Creación de un Impuesto al Ingreso Personal.

De acuerdo a lo hasta aquí expuesto, surgen dos propuestas para establecer un adecuado tratamiento tributario a los ingresos de las Personas Físicas y a los de las pequeñas Empresas Unipersonales. Estas propuestas consisten en la creación, para el primer caso, de un Impuesto al Ingreso Personal y, para el segundo, de un Impuesto Municipal al Ingreso de Pequeños Contribuyentes.

La principal ventaja de los tributos a los ingresos de las personas es que permiten que la carga tributaria esté en directa relación con la capacidad de pago de los contribuyentes. Que la base imponible sea el propio ingreso, permite que las personas que perciben ingresos elevados contribuyan con mayor parte de las recaudaciones.

En cambio, su principal desventaja es que, por lo general, su base tributaria es reducida, especialmente porque en la mayoría de los casos se aplican diferentes tasas dependiendo del nivel del ingreso y se introducen una serie de deducciones y exenciones.

Ya se ha indicado que el Sistema Tributario boliviano no incluye un Impuesto a los Ingresos de las Personas. En teoría, el RC-IVA es un sustituto, ya que los ingresos percibidos están sujetos a la misma tasa del IVA. Sin embargo, debido a que se permite que todo el consumo sujeto al IVA sea deducido de la base tributaria, las recaudaciones del RC-IVA sobre la renta personal no alcanzan ni al 0.3% del total de las recaudaciones y a menos del 0.05% del

¹¹¹ Cossio M., Fernando, "El Sistema Tributario y sus Implicaciones en la Reducción de la Pobreza", Cooperación Alemana al Desarrollo (KfW, Universidad de Kiel –IfW, UCB-IISEC), 2001.

PIB¹¹². En la práctica, considerando que la imposición a la renta debiera ser una significativa fuente de recursos fiscales, este Impuesto no representa sustitución alguna a un Impuesto al Ingreso Personal.

Como hemos expuesto anteriormente, el hecho que el sistema tributario no contemple un Impuesto a los Ingresos Personales ha permitido (y en cierta manera obligado) que se creen diferentes formas de gravar los ingresos de personas en relación de dependencia, de profesionales y quienes ejercen oficios de forma independiente, e incluso de pequeñas empresas unipersonales que combina en mayor o menor medida fuerza de trabajo y capital (artesanos, vivanderos, comerciantes minoristas, transportistas) y los alquileres e intereses. En general, los mecanismos y “sistemas” creados para gravar estos ingresos vienen funcionando de una manera ineficiente en la que prevalece la evasión tributaria.

f) Diseño del Impuesto al Ingreso Personal.

Es crucial que el diseño de un potencial Impuesto al Ingreso Personal mantenga los principios de equidad horizontal y vertical al mismo tiempo de mantener una estructura simple y de generar recaudaciones representativas. Esta sección analiza y sugiere el diseño del Impuesto con respecto a: sujetos del impuesto, base imponible, tasas impositivas, mínimo imponible, deducciones y exenciones.¹¹³

A) Sujetos del Impuesto.-

Aplicable únicamente a Personas Físicas, idealmente el Impuesto al Ingreso Personal debería gravar todo tipo de ingreso personal incluyendo: salarios, honorarios, bonificaciones, dietas, comisiones y compensaciones, intereses, pensiones por jubilación, ganancias de capital, alquileres y todo otro ingreso no sujeto al IUE.

Una base tributaria amplia que incluya todos los ingresos personales permitiría que se cumpla a cabalidad el principio de equidad horizontal (dos individuos que perciben ingresos reales equivalentes, sin importar la fuente, deberían ser tratados de la misma manera en cuanto a su obligación/carga tributaria). Sin embargo administrativamente el control es extremadamente difícil, sobre todo en el caso de los ingresos provenientes de las ganancias de capital, como por ejemplo el incremento en el valor de un inmueble propio.

En este sentido es recomendable que el Impuesto al Ingreso Personal que se propone incluya todo tipo de ingreso evidente (contrastable con estados patrimoniales sujetos a declaración periódica). En algunos casos, como los salarios percibidos en relación dependencia y los intereses financieros, la

¹¹² La recaudación del RC-IVA para el año 2006 fue equivalente al 1.1% del total de las recaudaciones, se estima que aproximadamente el 75% de estas recaudaciones proviene de los intereses pagados en/por los bancos y el alquiler de inmuebles.

¹¹³ Para más información ver; Cossio M., F., Análisis de un Potencial Impuesto al Ingreso Personal en Bolivia. Fundación Jubileo, Agosto 2005.

administración será sencilla, mientras que en otros, como alquileres, ejercicio de profesiones liberales y oficios, la administración será más difícil, pero en ambos casos es deseable incluir este tipo de ingresos en el Impuesto.

Para el caso de las pensiones de los jubilados existen dos consideraciones importantes; por un lado no se mantendría el principio de equidad horizontal si todos los ingresos personales tributan y no las pensiones, pero por otro lado si los salarios ya tributaron cuando estos fueron percibidos se podría considerar como doble imposición. La clave es que los ingresos estén sujetos a imposición, pero que no tributen dos veces el mismo Impuesto, por tanto se debe tomar la decisión de si las pensiones son sujetas al Impuesto o si la base imponible del Impuesto se calcula sin la posibilidad de deducir los aportes a los fondos de pensiones. Es necesario que el diseño del potencial Impuesto al Ingreso Personal incluya una de estas posibilidades pero no ambas.

Debido a que antes de la Reforma Tributaria de 1986 existía un Impuesto de este tipo y que el sistema de pensiones considera aportes anteriores a la Reforma, el presente estudio considera que los ingresos que perciben y percibirán los jubilados en el antiguo y nuevo sistema de pensiones no deberían estar gravados por el Impuesto, y consecuentemente recomienda que el ingreso total antes de la deducción de aportes a pensiones sea considerado como la base imponible para los salarios en relación de dependencia.

B) Base del Impuesto.-

Conceptualmente el ingreso personal se lo define como el consumo más el cambio en la riqueza acumulada de un individuo. Así, el ingreso imponible debería reflejar un ingreso neto después de deducir únicamente los gastos necesarios para generar dicho ingreso. En la práctica, debido a que es muy complicado administrativamente controlar este tipo de deducciones, es recomendable que para el caso de profesionales independientes, quienes ejercen oficios de forma independiente, y alquileres, se fije como única deducción el mismo valor del mínimo imponible que se establezca para los salarios percibidos en relación de dependencia.

Para los salarios y otras remuneraciones percibidas en relación de dependencia, la base imponible debería ser el ingreso total antes o después de la deducción en pensiones y otras deducciones. Por las consideraciones analizadas en el anterior acápite y dado que las pensiones estarían exentas del impuesto, es recomendable que la base imponible esté dada por el salario bruto (antes de la deducción del aporte al sistema de pensiones) menos un mínimo imponible.

C) Mínimo Imponible, Deducciones y Exenciones.-

El hecho que la base imponible sea el propio ingreso de las personas hace atractiva la posibilidad de integrar al impuesto diferentes deducciones que

introduzcan igualdad y/o progresividad, sin embargo, en un país con una Administración Tributaria que tiene que desarrollar la capacidad institucional necesaria para recaudar un impuesto de esta naturaleza, estos son los factores que permiten elevados niveles de evasión y producen significativas reducciones en las recaudaciones.

A menudo los sistemas que crean exenciones y deducciones con el propósito de ser progresivos, resultan ser más bien regresivos, ya que los individuos con mayores ingresos pueden evadir los impuestos a través de estas precisas exenciones, deducciones y devoluciones que pretendían beneficiar a los más pobres. La población más pobre que se pretendía como la beneficiaria de dichas excepciones, ahora ve una vez más sus esperanzas de inversiones públicas urgentes postergadas por falta de financiamiento.

Así, pese a que puede parecer más equitativo introducir una serie de deducciones como por ejemplo gastos en matrículas/pensiones escolares, gastos en salud, vivienda, etc., en un principio, es recomendable introducir un tributo al ingreso personal sencillo, sin excepciones o deducciones, que represente reducidos costos administrativos y de cumplimiento, con una deducción única o mínimo imponible que dote al sistema de un nivel de progresividad razonable.

En este caso el monto establecido como mínimo imponible sería de alguna manera equivalente al gasto de subsistencia promedio de la población. Este mínimo imponible debe mantener un equilibrio entre las potenciales recaudaciones que generará el Impuesto y su impacto distributivo. Con un elevado mínimo imponible el impuesto presentaría bajas recaudaciones pero podría ser muy progresivo, por el otro lado si el mínimo imponible es bajo las recaudaciones serían elevadas, pero el impacto distributivo del Impuesto podría ser poco significativo. En un extremo, si el Impuesto se aplicara de forma uniforme a todos los contribuyentes sin un mínimo imponible, perdería toda su capacidad distributiva.

D) Tasas Impositivas.-

Al igual que para las deducciones impositivas, en el diseño de un Impuesto al Ingreso Personal, el hecho que la base imponible sea el propio ingreso de las personas hace atractiva la posibilidad de crear un Impuesto aparentemente muy progresivo, con diferentes tasas (alícuotas) para diferentes niveles de ingreso, sin embargo, nuevamente, en un país con una Administración Tributaria que tiene que desarrollar la capacidad institucional necesaria, las tasas elevadas incentivan la evasión y contrariamente a lo que a veces se piensa, aunque se introduzcan altas tasas para los mayores salarios, estas producen reducciones en las recaudaciones.

El principal problema de tener múltiples tasas no solamente radica en la complejidad administrativa de controlar el cálculo del Impuesto como tal, sino especialmente en el incentivo que representa el tributar a una tasa marginal

menor. La principal ventaja de que el Impuesto tenga una sola tasa impositiva radica en que existe un menor incentivo para sub-declarar el ingreso, mientras que cuando hay múltiples tasas impositivas existe un incentivo a disminuir la declaración para que el ingreso marginal se calcule con una tasa menor. En este contexto las desventajas de adoptar múltiples tasas impositivas son prácticamente las mismas entre un sistema con solo dos tasas impositivas y uno con muchas tasas impositivas.

En conclusión, pese a que puede ser tentador introducir un diseño aparentemente muy progresivo pero complicado, con un conjunto de múltiples tasas impositivas (dos o más), en un principio es recomendable introducir un Impuesto al Ingreso Personal sencillo con una tasa impositiva única, sin excepciones ni múltiples tasas, que represente reducidos costos administrativos y de cumplimiento.

La determinación del nivel de la tasa o Alícuota del Impuesto debe mantener un equilibrio entre las potenciales recaudaciones que generará el impuesto y la realidad de la Administración Tributaria sobre el control de la evasión. Con una tasa impositiva baja, el Impuesto presentaría bajas recaudaciones pero se esperaría un menor nivel de evasión que si la tasa fuese elevada. A partir del análisis de las recaudaciones potenciales del Impuesto, se recomienda que la alícuota se establezca entre un 10 y un 20 por ciento del ingreso imponible.

g) Sostenibilidad del Impuesto al Ingreso Personal

El sistema tributario de un país debe ser lo suficientemente estable y elástico para permitir que éste cumpla con los crecientes compromisos de gasto e inversión del Estado. Un sistema eficiente es aquél que está diseñado de forma tal que, a medida que se incrementa el ingreso y/o la producción nacional, las recaudaciones aumenten correspondientemente. Así, un Impuesto es sostenible en el tiempo cuando las recaudaciones reales incrementan en igual o mayor proporción que los incrementos reales en el Producto Interno Bruto.

Quando la elasticidad de un Impuesto es mayor a uno (1) quiere decir que éste está diseñado para que sus ingresos aumenten “automáticamente” con el crecimiento del PIB, sin tener la exigencia de introducir cambios circunstanciales, legales o administrativos, con la finalidad de incrementar o mantener sus recaudaciones. Los Impuestos al ingreso personal generalmente tienen coeficientes de elasticidad elevados, ya que a medida que las economías crecen y su PIB incrementa, los niveles salariales incrementan respectivamente y por ende las recaudaciones del Impuesto.

Existen muchos tipos de Impuestos que además de ser progresivos pueden generar importantes recaudaciones en un periodo corto de tiempo, como por ejemplo un Impuesto al Patrimonio de las personas. Sin embargo el problema de este tipo de tributos es que no son sostenibles en el tiempo debido a que crean distorsiones en las decisiones de los individuos, que tienden a cambiar su comportamiento para evitar el Impuesto. El Impuesto al Patrimonio de las personas incentiva a que los individuos inscriban sus bienes a nombre de

familiares u otras personas para evitar su pago, y si este se fija sobre el patrimonio neto, incentiva a que los niveles de deuda sean incrementados (real o artificialmente) para evitar el Impuesto.

Muchas de las herramientas que tiene la Administración Tributaria para hacer cumplir la Ley, como ser el decomiso de mercancías, clausura, embargo, retención de depósitos, etc., no se encuentran disponibles para el caso de propietarios de bienes.

Mientras se mantenga un Impuesto al Ingreso Personal de fácil control, sin múltiples deducciones y tasas impositivas, es expectable que sus recaudaciones incrementen en el tiempo en igual o mayor proporción que el PIB. En este sentido, este Impuesto no debe ser concebido como un Impuesto transitorio en ningún caso, debido a que no presenta distorsiones en los mercados de bienes y servicios y es por concepción un Impuesto elástico.¹¹⁴

h) El Impuesto al Ingreso Personal y los Ingresos Ilícitos

Una importante ventaja de un Impuesto al Ingreso Personal, que no tiene nada que ver con la Política Tributaria o las recaudaciones fiscales, es que de cierta manera obliga a transparentar los ingresos de las personas. Generalmente es difícil conseguir las pruebas necesarias para probar delitos como el narcotráfico, contrabando, malversación y soborno, ya que una vez perpetrado el acto las evidencias físicas desaparecen. Sin embargo, cuando existe un Impuesto al Ingreso Personal, el Estado cuenta con una herramienta de control, ya que el no reportar los ingresos resulta en el delito tributario.

A lo largo de la historia muchos países se han beneficiado del control administrativo del Impuesto al Ingreso Personal para descubrir y comprobar delitos mayores. Dado que los delitos mencionados tienden incrementar los ingresos de las personas implicadas de manera substancial y que a menudo esto se demuestra claramente en el estilo de vida de estas personas pero no en sus declaraciones impositivas, las auditorías tributarias a personas han permitido hallar, aprehender y ajusticiar a delincuentes por sus delitos. En su defecto, cuando no se han podido hallar las pruebas necesarias por los delitos cometidos para penalizar a los delincuentes, se han podido sentar similares precedentes legales por delitos tributarios. Así, un potencial Impuesto al Ingreso Personal en Bolivia contribuiría significativamente a los esfuerzos del Ministerio Público, de la Contraloría General de la República y de otras autoridades en el combate de la delincuencia y la corrupción.

i) Eliminación del Impuesto a las Sucesiones.

El establecimiento de un Impuesto al Ingreso Personal en el país permitiría, aunque esto no se constituye en una condición necesaria, la eliminación del Impuesto a las Sucesiones y Transmisiones Gratuitas de Bienes (ISTGB),

¹¹⁴ Para un análisis de la sostenibilidad de los tributos en Bolivia ver: Cossio M., Fernando, "El Sistema Impositivo Boliviano: Sostenibilidad e Impactos a los Pobres". World Bank Institute, 2001.

definiendo que las transferencias gravadas actualmente por el ISTGB sean consideradas como ingresos extraordinarios alcanzados, sin derecho a deducciones, por el propuesto Impuesto al Ingreso Personal o por el IUE, según corresponda. En el primer caso, estarían gravadas todas las Personas Físicas, incluso las que se encuentren dentro del mínimo imponible, y, en el segundo, todas las personas jurídicas, incluidas las empresas unipersonales y las entidades que por disposición legal no se encuentren alcanzadas por el IUE. Tratándose de Sujetos Pasivos del Impuesto Municipal al Ingreso del Pequeño Contribuyente, que se propone más adelante, podría adoptarse que en caso de beneficiarse con una sucesión hereditaria o una transferencia gratuita de bienes actualmente alcanzadas por el ISTGB, tributen por tales ingresos extraordinarios, también sin derecho a deducciones, el Impuesto al Ingreso Personal.

Un problema perceptible de tomarse esta medida (eliminar el ISTGB e incorporar su Objeto al Impuesto al Ingreso Personal y al IUE) es que las tasas resultarían excesivamente onerosas. Por ello, se podría definir que la Base Imponible sea un porcentaje menor al valor del avalúo del bien transferido (con similar carga tributaria a la actualmente vigente), aplicándose la tasa general del Impuesto al Ingreso Personal sobre dicha base.

Alternativamente, podría pensarse en ceder el ISTGB a los Gobiernos Municipales, para su recaudación conjunta con el Impuesto Municipal a las Transferencias de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores.

j) Poder, Potestad, Competencia y Asignación.

En cuanto hace al ejercicio del Poder Tributario, este Impuesto al Ingreso Personal debiera ser creado por el Estado Nacional mediante Ley a ser dictada por el Poder Legislativo, la Potestad para su reglamentación debiera ser asignada al Gobierno Nacional, su recaudación y control (Competencia Tributaria) debiera corresponder a la Administración Tributaria Nacional y los recursos que genere debieran ser distribuidos, en un 75% (setenta y cinco por ciento) a los Departamentos, un 20% (veinte por ciento) a los Municipios y un 5% (cinco por ciento) a las Universidades Públicas. La distribución entre los entes que conforman cada grupo de beneficiarios (Departamentos, Municipios y Universidades Públicas) deberá responder a los criterios que se establezcan a tiempo de tomar esta medida para atender las respectivas necesidades de gasto.

Esta propuesta se basa en que, al ser un Impuesto de aplicación nacional, cuya base imponible puede ser afectada por operaciones o actividades a ocurrir en cualquier punto del territorio de la República, y en resguardo del Principio de Igualdad, corresponde que sea creado y reglamentado por el nivel central del Estado. Por las mismas razones, debe ser recaudado y controlado por una Administración Tributaria con competencia en todo el ámbito territorial patrio. La asignación propuesta obedece a que, evidentemente, por tratarse de un Impuesto Directo, existirá una mayor motivación a su correcto y oportuno

pago si los sujetos pasivos saben que su dinero será invertido en obras y servicios orientados a satisfacer de manera próxima sus requerimientos y por una autoridad cercana. Nótese que, alternativamente, este Impuesto podría ser administrado (recaudado y controlado) por los Gobiernos Departamentales¹¹⁵, en la medida que desarrollen capacidad administrativa para tal propósito (Administración Tributaria). Dentro de la propuesta del presente estudio no existiría problemas respecto a las deducciones, ya que solamente se permitiría la deducción estándar (o mínimo imponible), sin embargo, la complejidad de validar los ingresos que algunos Contribuyentes pudieran obtener en otras jurisdicciones departamentales estaría marcada por la tendencia a no reconocer el origen extra-departamental de dichos ingresos, lo que afectaría a la real “capacidad contributiva” de los sujetos pasivos.

4.1.2. Impuesto al Ingreso de Pequeños Contribuyentes.

a) Regímenes Tributarios Especiales o Transitorios

Los Regímenes Tributarios Especiales o Transitorios¹¹⁶, el RTS (Régimen Tributario Simplificado) y el STI (Sistema Tributario Integrado), son los Impuestos a los que están sujetos los artesanos, vivanderos y comerciantes minoristas y los transportistas¹¹⁷, respectivamente. En teoría estos sistemas remplazan a los demás impuestos del Régimen General que resultarían aplicables a estos agentes económicos: IVA, IT, IUE¹¹⁸ en su calidad de empresas unipersonales y aunque la normativa vigente no lo menciona, el RC-IVA por sus ingresos personales o sueldos como propietarios de dichas empresas unipersonales¹¹⁹. Pero dadas las condiciones económicas de los sujetos, en realidad, reemplazan a toda forma posible de imposición a sus ingresos.

Las recaudaciones del RTS y STI son mínimas, representando en el año 2006 un 0.034% y 0.0006% de las recaudaciones totales, respectivamente. Pese a que las recaudaciones de ambos impuestos no alcanzan a ni siquiera 0.4% de las recaudaciones, existían más de 120,000 personas registradas en estos regímenes.¹²⁰ La principal razón de la elevadísima evasión en estos regímenes “transitorios” es que en torno a ellos se ha conformado una dirigencia sindicalista que indirecta, pero sistemáticamente, encubre a los grandes

¹¹⁵ El producto de la recaudación del Impuesto podría ser co-participado por los Gobiernos Departamentales con los Municipios y Universidades Públicas de su jurisdicción.

¹¹⁶ Conceptual y formalmente, estos regímenes fueron creados con el fin de facilitar la transición del sistema impositivo previo a la vigencia de la Ley de Reforma Tributaria N° 843 de 20 de mayo de 1986, designándolos explícitamente como transitorios.

¹¹⁷ También existe el Régimen Agropecuario Unificado (RAU), dirigido a los pequeños productores agropecuarios. El RAU se aplica sobre actividades agrícolas o pecuarias para predios cuya superficie esté comprendida dentro de los límites establecidos por las normas legales tributarias; comprende el pago “unificado” del IVA, IT, IUE y RC-IVA. A este régimen nos referiremos más adelante.

¹¹⁸ Art. 39 de la Ley 843 (Texto Ordenado vigente).

¹¹⁹ Inciso e) del Art. 19 de la Ley 843 (Texto Ordenado vigente).

¹²⁰ Los datos del SIN demuestran que mientras el anterior padrón RUC tenía más de 120,000 registrados en el RTS y STI, en el padrón actual NIT que se encuentra todavía en desarrollo, hasta Junio de 2007 se habían registrado aproximadamente 30,000 contribuyentes.

contribuyentes que son pocos, pero que aprovechan para esconderse en estos Impuestos casi hipotéticos, manipulando a sus bases sindicales para que protejan activamente un sistema apto para la corrupción y la evasión tributaria.

Estos regímenes transitorios además de no ser sostenibles en el tiempo, crean importantes distorsiones al sistema tributario general, ya que cortan el circuito de fiscalización (débito/crédito) del IVA, el cual es clave para el funcionamiento eficiente del IVA en el mercado interno y especialmente del IVA a las Importaciones. Además, otorgan la posibilidad de evasión tributaria por parte de contribuyentes sujetos al Régimen General, ya que éstos pueden vender insumos, sin tener control de tributación (sin dar factura) a los sujetos del RTS y STI.

Asimismo, estos sistemas presentan incentivos a la informalidad, penalizando a empresas legalmente constituidas al crear una competencia desleal para los contribuyentes del Régimen General que están sujetos a niveles de tributación significativamente más altos.

Además de su escaso rendimiento recaudatorio, lo masivo y la dispersión de sus sujetos pasivos suponen una seria dificultad de empadronamiento y control para la Administración Tributaria Nacional, lo que acentúa la ineficiencia de estos regímenes especiales.

b) Ingresos de las Empresas Unipersonales Pequeñas.

Ya tenemos dicho que los ingresos de los Sujetos Pasivos de los Regímenes Tributarios Especiales o Transitorios, excepto el RAU, provienen de actividades de comercio o prestación de servicios de carácter minorista y de transporte público. En el marco de la presente propuesta, estos ingresos estarían sujetos al Impuesto que aquí se propone, junto con los de las demás empresas unipersonales pequeñas que tengan características similares a las de estos Sujetos Pasivos. Es decir, los ingresos netos de la totalidad de los sujetos a este Impuesto municipal estarían, por presunción legal, calificados para tributar al mismo y no al IUE ni al Impuesto al Ingreso Personal.

Por las características antes anotadas, es recomendable que los regímenes “transitorios” RTS y STI sean eliminados como tales, permitiendo que los segmentos más empobrecidos estén exentos de los Impuestos cuyo cumplimiento están dirigidos a simplificar y al mismo tiempo evitando que los contribuyentes con mayores ingresos se cobijen en estos sistemas para no ser sujetos del Régimen General de tributación. La idea consiste en que los contribuyentes del RTS y STI, y otras empresas unipersonales pequeñas de características similares, que son gravados a la vez en su calidad de empresas unipersonales y como personas físicas propietarias de dichas empresas, estén liberados del IUE, del IVA (dejando claro en la Ley que sus ventas no incorporarían IVA), del IT y del Impuesto al Ingreso Personal (quedarían por debajo del mínimo imponible), y más bien sujetos a un Impuesto Municipal al

Ingreso de Pequeños Contribuyentes. De este modo, se preservarían los Principios de Igualdad, Equidad y Capacidad Contributiva.

c) Ventajas del Impuesto.

Desde un punto de vista teórico la principal ventaja de la creación de este Impuesto radica en que se cumplen (de mejor manera a la situación actual) los principios de capacidad, neutralidad y perceptibilidad; es decir, que todos los contribuyentes tributen respecto a su capacidad de pago, que todos los que perciben un ingreso similar tributen en similar cuantía y que exista una cercanía respecto a la responsabilidad exigible a las autoridades públicas, respectivamente.

Esta última razón es la más importante ya que al asignar la completa responsabilidad, pero también el producto de las recaudaciones, a los Municipios, el sistema de tributación de los ingresos de pequeños contribuyentes podría aplicarse con mayor eficiencia, dado, por una parte, que los Gobiernos Municipales tienen ya desarrollada la experiencia y mecanismos suficientes para recaudar y controlar ingresos tributarios de estos sectores a partir de la gestión de las Patentes Municipales, y por otra, los sujetos pasivos del nuevo Impuesto percibirían con mayor evidencia el uso de su dinero.

Por otro lado, las ventajas desde un punto de vista práctico son importantes ya que quedarían incorporados al Impuesto a todos los sujetos que no tributarían en un potencial Impuesto al Ingreso Personal, manteniendo a la vez la sujeción impositiva al denominado sector informal.

Además de dotar de universalidad al sistema tributario, la importante tarea que se conseguiría es la de transformar la percepción sobre la responsabilidad tributaria, trasladándola de un concepto de grupo a uno individual. En este caso ya no se identifica la evasión con los comerciantes minoristas, vivanderos, artesanos o transportistas, sino con las personas que mantienen un nivel de gasto, y de riqueza, mayor a lo que hubieran declarado, y así la protección a evasores por parte de una organización gremial es mucho menos razonable y factible.

d) Régimen del Impuesto.

Los Sujetos Pasivos del Impuesto solamente podrían ser empresas unipersonales que cumplan los requisitos a imponerse legalmente.

En ningún caso las empresas unipersonales podrán acogerse al Impuesto al Ingreso Personal, mucho menos a su mínimo imponible. Si el dueño de una de estas empresas lo hiciera, la empresa quedaría sujeta al Régimen General de tributación (IVA, IT, IUE).

Contrario sensu, las Personas Físicas no podrán acogerse como tales al Impuesto Municipal al Ingreso de Pequeños Contribuyentes; salvo que se constituyan en empresas unipersonales.

e) Poder, Potestad, Competencia y Asignación.

En cuanto hace al ejercicio del Poder Tributario, este Impuesto al Ingreso Personal debiera ser creado por el Estado Nacional mediante Ley a ser dictada por el Poder Legislativo, la Potestad para su reglamentación debiera ser asignada al Gobierno Nacional, solamente en sus aspectos generales, su recaudación y control (Competencia Tributaria) y la reglamentación técnica debieran corresponder a las Administraciones Tributarias Municipales y los recursos que genere debieran ser apropiados por cada Gobierno Municipal que los recaude.

4.1.3. Eliminación de la relación IUE – IT.

Desde la introducción en Bolivia del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) en 1995, éste se ha estructurado de forma tal que el monto que se paga por el año fiscal pueda usarse como un crédito (o como pago a cuenta como lo define la Ley) contra el Impuesto a las Transacciones (IT), durante el año siguiente al pago del IUE. Si el monto de IUE es mayor al del IT (del siguiente periodo), no se hace ningún reintegro del IUE al contribuyente.

El problema de éste sistema de crédito es que se está utilizando un Impuesto de difícil administración (el IUE) para utilizarlo como un mecanismo de deducción para un impuesto que es relativamente fácil de recaudar (el IT). Efectivamente, este sistema debería mejorar el cumplimiento del IUE, ya que al ser considerado como pago a cuenta del IT, la empresas deberían tener el incentivo tributar, por concepto de utilidades, un monto por lo menos similar al del IT proyectado para su siguiente gestión.

Sin embargo, este incentivo al cumplimiento del IUE es costoso, ya que la Administración Tributaria tiene que lidiar con el gasto administrativo de los dos impuestos para contar con recaudaciones que equivalen a un poco más de lo que se recaudaría solamente con el IT. Es decir, el impuesto incremental o marginal que se recauda es mínimo para el esfuerzo que se realiza.

En el marco de la presente propuesta, es recomendable eliminar el sistema de créditos del IUE-IT. También existe la opción de reducir la proporción del IUE que es utilizado como crédito contra el IT.

4.1.4. El Impuesto Municipal a las Transferencias (IMT).

Conforme al Art. 107 de la Ley 843 (Texto Ordenado vigente), las transferencias eventuales de bienes inmuebles y vehículos automotores están gravadas por este Impuesto. La misma norma establece que las ventas de estos bienes efectuadas dentro de su giro por casas comerciales, importadoras y fabricantes, están, en

cambio, gravadas por el IT. El Decreto Supremo 24054 de 31 de diciembre de 2005 ha interpretado que las transferencias eventuales son las operaciones de venta de estos bienes cuando los mismos hubieran estado inscritos en los registros públicos respectivos al momento de su transferencia. En otras palabras, las primeras ventas (y las transferencias a título gratuito) están gravadas por el IT y a partir de la segunda venta por el IMT.

En principio, el criterio parece sencillo. Sin embargo, se han presentado conflictos al momento de definir la sujeción de estas operaciones al IT o al IMT cuando el contribuyente realiza una primera venta pero la misma no forma parte de su giro comercial¹²¹. Además, la imposición sobre las transferencias de estos bienes, gratuitas o a título oneroso, generalmente corresponden a los Municipios.

Se propone, en consecuencia, que las transferencias de bienes inmuebles y vehículos automotores, sean a título gratuito u oneroso, tanto la primera como la segunda y posteriores ventas, queden sujetas a los alcances del IMT y expresamente excluidas del Objeto del IT.

4.1.5. Patentes Municipales vs. Impuesto a Actividades Económicas.

Por su estructura, las Patentes Municipales son en realidad un Impuesto que grava fundamentalmente la realización de actividades económicas¹²². El Art. 9, parágrafo III, del Código Tributario vigente, las define así:

“... establecidas conforme a lo previsto por la Constitución Política del Estado, cuyo hecho generador es el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, así como la obtención de autorizaciones para la realización de actividades económicas”.

En cumplimiento del Art. 201 de la Constitución Política, actualmente, las Patentes Municipales están sujetas a un procedimiento de aprobación legislativa que, como hemos comentado en el Capítulo III, relativiza la autonomía municipal: se establecen mediante Ordenanza Municipal, deben someterse a dictamen técnico del Poder Ejecutivo (Ministerio de Hacienda) y ser aprobadas mediante Resolución de la Cámara de Senadores. Este trámite no pocas veces resulta en observaciones que impiden su aprobación, siendo así que actualmente, muchos Gobiernos Municipales están aplicando las Ordenanzas aprobadas varios años atrás.

En el afán de consolidar dicha autonomía y, sobre todo, hacer más eficiente el proceso de aprobación y aplicación de este Tributo, éste debiera simplificarse y ejercitarse directamente por los Gobiernos Municipales.

¹²¹ En fecha 28 de septiembre de 2007, el Directorio del RUAT ha emitido la Resolución de Directorio No. 22/2007, procurando solucionar este conflicto. Sin embargo, la solución contenida en esta Resolución si bien se acomoda a lo previsto por la Ley, no parece adecuarse a las previsiones del Decreto reglamentario del IMT, y por tanto no constituye una solución definitiva al diferendo interpretativo.

¹²² Por ejemplo, aunque con una estructura diferente, los Municipios colombianos aplican un Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros que grava las actividades industriales, comerciales o de servicios realizadas dentro del territorio de cada Municipio. En cambio, la imposición sobre rifas, juegos y espectáculos, en Colombia, es de dominio departamental.

Al efecto, se propone que, bajo la denominación de Impuesto de Patente Municipal, Impuesto Municipal a las Actividades Económicas y al uso y aprovechamiento de bienes de dominio público, o simplemente Impuesto Municipal a las Actividades Económicas, las Patentes Municipales sean sustituidas por un Impuesto que grave los mismos objetos y tenga en su estructura los mismos elementos que aquellas. El cambio, más allá de la denominación del Tributo, permitiría normalizar el tipo tributario reconociéndole una clara identificación dentro de la clasificación tripartita adoptada hace varias décadas por nuestro país: Impuesto. Pero, lo más importante es que permitiría eliminar (mediante norma de rango constitucional) el no pocas veces engorroso trámite para su aprobación y sustituirlo, a través de la creación del Impuesto mediante una Ley de carácter general, que señale los elementos del Tributo pero otorgue a los Gobiernos Municipales la atribución de aprobar mediante sus respectivos Concejos Municipales, sin necesidad de ningún trámite posterior y con la periodicidad que estos estimen necesaria, los aranceles y tasas fijas respectivas, además de otros elementos de naturaleza reglamentaria.

4.1.6. Eliminación del Impuesto a las Salidas Aéreas al Exterior.

Este es un Impuesto que, como su nombre deja entender, grava los viajes al exterior del país por vía aérea, trátase de salidas temporales o definitivas indistintamente. No aplica a cargas sino solamente a personas físicas, nacionales o extranjeras residentes en el país, excepto diplomáticos, delegaciones deportivas, beneméritos de la Guerra del Chaco, los menores de 2 años de edad y la tripulación de las aeronaves; anteriormente, su cuota distinguía entre los viajes con destino a países limítrofes y aquellos con destino al resto del mundo, siendo actualmente de importe único. Cabe hacer notar que se aplica en forma adicional a las denominadas Tasas de Aeropuerto que se aplican en todos los aeropuertos internacionales del mundo.

Por su carácter inequitativo, pues no aplica a los viajes por otras vías; porque los viajeros gravados no son necesariamente personas que ostenten capacidad económica para su pago, por lo que vulnera el Principio de Igualdad; por la complejidad operativa que imponen su recaudación y control y el compromiso que generan para terceros (Aerolíneas); en el afán de retornar a la simplicidad de nuestro sistema tributario, se sugiere, así no sea en el corto plazo, atendiendo la disminución en los ingresos públicos que ello significaría, la eliminación de este Impuesto.

4.1.7. Imposición a los Juegos de Azar.

En los países donde se aplica, que no son pocos, la imposición a los juegos de azar generalmente pertenece al ámbito municipal. Se sugiere, dado que no existe un Impuesto de esta naturaleza en el país, la creación de Impuesto a los Juegos de Azar, Apuestas, Loterías, Bingos y Casinos, asignándolo en beneficio de los Municipios donde se desarrollen estas actividades, a ser pagado por las personas que se dediquen a las mismas, inclusive cuando se trate de concesiones del Estado.

Un Impuesto de este tipo generalmente se aplica mediante un porcentaje sobre el valor total mensual de los ingresos brutos obtenidos en Boletería, sin deducciones.

4.1.8. Incentivos fiscales.

Se propone la sustitución gradual de los numerosos incentivos fiscales actualmente vigentes en el país (mencionados en la Sección 3.4.2. del Capítulo III), sin afectar los derechos adquiridos de quienes se hubieran acogido a ellos, por un sistema uniforme de incentivos a la inversión, otorgándose, mediante Ley que establezca sus reglas generales, la atribución a cada unidad territorial del país de decidir su aplicación en su jurisdicción y a su costo, ante solicitudes expresas de los particulares interesados en acogerse a algún tratamiento fiscal especial previsto y autorizado en la Ley constitutiva del nuevo sistema, a condición de que cumplan los requisitos legalmente preestablecidos y se demuestre la conveniencia social y económica de su otorgamiento.

4.2. Asignación de los recursos tributarios.

Tratando de responder a la pregunta de quién recibiría y cómo debieran administrarse los recursos tributarios en el país, siempre en atención al régimen de autonomías departamentales que se establecería en el nuevo marco constitucional y a la consolidación de la autonomía municipal, se han identificado como pertinentes las siguientes propuestas:

4.2.1. Distribución del Impuesto a las Transacciones.

El Impuesto a las Transacciones (IT) grava los ingresos brutos devengados por el ejercicio en el territorio nacional del comercio/industria, oficio/negocio, alquiler de bienes, obras y servicios. Este Impuesto se aplica sobre todas las ventas de bienes y la prestación de servicios con una tasa única, reconociendo algunas exenciones importantes.

Como el Impuesto a las Transacciones no permite deducciones o créditos aplicándose en las múltiples etapas de venta, sea en la comercialización de insumos o en el valor final, de un bien o servicio, es un Impuesto que presenta varios problemas desde un punto de vista teórico: básicamente, el hecho que se aplique en cada eslabón de la cadena productiva, tiene un efecto en cascada. Es decir que los productos con varios intermediarios tienen una carga tributaria mayor, ya que tributan cada vez que se produce una transacción.

Por otro lado, el IT ha demostrado en la práctica, que es muy eficiente en cuanto a sus recaudaciones. Es un Impuesto que es difícil de disminuir a través de créditos excesivos o “contabilidad creativa”, como es el caso del IVA e IUE, respectivamente, y por ende, el costo de administración es bajo en relación a las recaudaciones que se obtienen.

A pesar de que el IT no cumple a cabalidad el Principio de Neutralidad impositiva, ya que grava en menor cuantía a bienes cuyo proceso productivo esté integrado verticalmente, distorsionando las decisiones del ámbito económico al incentivar a la integración vertical de las empresas; éste cumple satisfactoriamente el Principio de

Simplicidad y Suficiencia, ya que es simple en su cumplimiento y administración al mismo tiempo de tener una recaudación adecuada. Por estas razones el presente estudio recomienda mantener el IT vigente, sin embargo propone que la asignación de sus recaudaciones se distribuya a razón de un 75% a los Departamentos (cediendo el Gobierno Nacional su participación en este Impuesto), manteniéndose la actual asignación a los Municipios (20%) y Universidades Públicas (5%) así como los criterios vigentes en cuanto hace al Poder, Potestad y Competencia Tributarias.

Nótese que, alternativamente, este Impuesto podría ser administrado (recaudado y controlado) por los Gobiernos Departamentales¹²³, en la medida que desarrollen capacidad administrativa para tal propósito (Administración Tributaria).

4.2.2. Régimen Agropecuario Unificado (RAU).

El RAU también podría ser eliminado y sus Objetos gravados ser incluidos en el Impuesto Municipal al Ingreso Personal antes mencionado. Sin embargo dadas sus características particulares, la alta sensibilidad social (y política) del sector al que se aplica, y su alcance rural vinculado a los preceptos constitucionales acerca de la función económica y social de la propiedad sobre la tierra, éste es un tema que requiere de un profundo análisis antes de tomarse decisiones al respecto.

4.2.3. Recaudación en Valores y Coparticipación Tributaria.

En la práctica, los montos de ingresos tributarios sujetos a coparticipación se ven reducidos por las recaudaciones mediante valores emitidos por el Tesoro General de la Nación, toda vez que solamente se coparticipan los importes recaudados en efectivo.

Esta situación puede ser más o menos perjudicial para los entes sub-nacionales, según la cantidad y equivalencia monetaria de los valores emitidos. Al respecto, se propone que, mediante un proceso de coordinación entre los interesados, se tienda a superar esta inconveniencia, llegándose en algún momento a coparticipar el total de los ingresos recaudados independientemente de si ingresaron a las arcas fiscales en efectivo o por cualquier otro medio de pago.

El propósito de esta propuesta es evitar que los recursos a distribuirse a los entes sub-nacionales resulten mermados por esta causa, siendo que estas disminuciones suelen ser significativas. Por ejemplo, en el año 2006 el porcentaje de Tributos no sujetos a la coparticipación tributaria, por haber sido recaudados como Valores Fiscales, ascendieron a un 12.8 por ciento del total de las recaudaciones de los ingresos sujetos a la Ley de Participación Popular, exceptuando el IEHD. En el caso del IEHD esta relación llega un elevado 32.5 por ciento del total de sus recaudaciones.

¹²³ El producto de la recaudación del Impuesto podría ser co-participado por los Gobiernos Departamentales con los Municipios y Universidades Públicas de su jurisdicción..

4.2.4. Tasas y Contribuciones Especiales.

No cabe duda que, por sus características, anotadas en el primer Capítulo de este estudio, conforme acuerdan la mayoría de los autores, las Tasas y Contribuciones Especiales pueden aplicarse por todos y cada uno de los niveles de Gobierno. Una restricción que conviene aquí anotar es la necesaria sujeción de su establecimiento al Principio de Legalidad, según se propone en la Sección 4.3.5. de este mismo Capítulo. En el orden práctico, mediante disposición constitucional expresa, consideramos recomendable lo siguiente:

1. Las Tasas Municipales debieran crearse mediante Ordenanza del Concejo Municipal respectivo, las Tasas Departamentales, por la Asamblea Departamental correspondiente, y las Tasas a ser aplicadas por entidades de jurisdicción nacional debieran crearse mediante Ley dictada por el Congreso Nacional.
2. Similar criterio debiera aplicarse para el caso de los Peajes, según la jurisdicción en que vayan a aplicarse éstos en concordancia con las atribuciones que correspondan en materia de infraestructura vial a cada nivel del Estado.
3. Debe mantenerse la creación mediante Ley de las Tasas de Regulación Sectorial.
4. Aunque las Contribuciones a la Seguridad Social no forman parte del objeto del presente estudio, se recomienda que se mantenga el criterio de su establecimiento y regulación mediante Ley (Congreso Nacional).
5. La puesta en práctica de Contribuciones de Mejora o Plusvalía debiera suponer su imposición por cada nivel de Gobierno, en su respectiva jurisdicción, mediante Ordenanza Municipal, disposición de la Asamblea Departamental y, en su caso, mediante Ley (Congreso Nacional).

4.2.5. Criterios de Distribución Complicados y Confusos.

Los criterios de distribución de los recursos tributarios aplicados en el país son notoriamente complejos. Particularmente confuso es el caso de la distribución del Impuesto Directo a los Hidrocarburos (IDH), al punto de ser dudosa la relación entre la Ley y el Decreto Supremo que la reglamenta.

Igualmente, en el caso del Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD) se advierten mecanismos complejos que restringen la disponibilidad de los recursos asignados por Ley a las Prefecturas, lo que los convierte en potencialmente conflictivos con los entes beneficiarios.

A esto se suma la apropiación de las Regalías por productos naturales a favor de solamente algunos Departamentos (“productores”) y de algunas entidades reguladoras o similares. Si los recursos naturales se conceptualizan como sujetos al dominio nacional, entonces son de todos los bolivianos y es la Nación entera la que los produce.

Proponemos que, a futuro, se apliquen criterios de coparticipación y distribución de Tributos y Regalías uniformes, estandarizados en la medida de lo posible y con

criterios de compensación y nivelación evidentes. Entretanto, se propone que la asignación de las recaudaciones provenientes de los productos actualmente gravados por el IEHD sea modificada, distribuyéndose un 100 por ciento a los Departamentos (cediendo el Gobierno Nacional su participación en este Impuesto). Por supuesto, las decisiones finales dependerán y deberán depender de las competencias que se asignen a cada nivel de Gobierno y se deban financiar por estos mecanismos.

4.2.6. Impuesto Departamental a los Consumos Específicos.

Son diversos los criterios que se aplican en otros países para asignar la imposición sobre los Consumos Específicos. En Colombia, por ejemplo, el ICE sobre el tabaco y el ICE sobre el alcohol son departamentales, mientras que el ICE a las gasolineras (equivalente a nuestro Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados – IEHD) es municipal. Otra tendencia es reconocer a las entidades sub-nacionales la aplicación de algún ICE sobre productos cuya imposición con este tipo de Impuesto no esté reservada al Gobierno Nacional. Para no afectar los criterios prevalecientes en el país, dado que el importe de la recaudación de este Impuesto es importante y ya se tiene establecido un mecanismo de coparticipación que genera ingresos expectables a sus beneficiarios, se propone que los Departamentos puedan aplicar esta última tendencia, sin afectar el ICE nacional ni el municipal (Chicha).

Una Ley determinaría cuáles son los productos cuya imposición selectiva al consumo quedaría reservada al Gobierno Nacional, que en opinión de los autores no debería incluir a otros productos más que los que ya se encuentran en la lista actual. Por su parte, de manera individual en cualquier Departamento, su Asamblea Departamental, con un número o porcentaje mínimo de votos, podría resolver la aplicación, a partir del ejercicio siguiente, dentro de su jurisdicción geográfica, de un Impuesto Selectivo al Consumo sobre productos que debieran representar lujo o vicio. De este modo, el Poder y la Potestad Tributarias sobre estos Impuestos quedarían reconocidos a los Gobiernos Departamentales; e incluso la Competencia para su recaudación y control. Más que a bienes, el Impuesto Departamental a Consumos Específicos debería gravar más bien determinados tipos de servicios catalogables como suntuarios, viciosos o no esenciales, tales como casinos, burdeles, discotecas, moteles y similares.

Por las razones ya mencionadas, además de que se propone dotar de Poder y Potestad Tributaria a los Gobiernos Departamentales para la creación de Impuestos al consumo específico para productos no gravados actualmente por el nivel central, se propone que la asignación de las recaudaciones provenientes de los productos actualmente gravados sea modificada, distribuyéndose un 75% a los Departamentos (cediendo el Gobierno Nacional su participación en este Impuesto), manteniéndose la actual asignación a los Municipios (20%) y Universidades Públicas (5%) así como los criterios vigentes en cuanto hace al Poder, Potestad y Competencia Tributarias.

4.2.7. Sobretasas a Impuestos Preestablecidos.

Igualmente, existe la posibilidad de reconocer a los Departamentos la facultad de decidir, a través de sus respectivas Asambleas Departamentales, la aplicación, a partir de un ejercicio siguiente, de sobretasas sobre Impuestos preestablecidos. Una medida así solamente tendría efecto en el ámbito territorial del respectivo Departamento y podría estar referida a las Tasas o Alícuotas del ICE nacional o a las del IMT o del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores aplicados por todos los Municipios del respectivo Departamento, sin exclusiones ni discriminación en las sobretasas a aplicar. Es importante advertir que un exceso en la determinación de estas sobretasas podría resultar, más bien, contraproducente, pues si la suma de la tasa base y de la sobretasa impositiva da un resultado elevado, la tendencia de los contribuyentes podría inclinarse hacia la evasión del Impuesto de que se trate, en perjuicio del ente recaudador del tributo original y del propio Departamento que pretendió beneficiarse con dicha medida. El producto de la recaudación de estas sobretasas solamente beneficiaría al Departamento cuyas autoridades tomaron la responsabilidad de su establecimiento.

Sin mayor trámite, la Asamblea Departamental respectiva resolvería la aplicación de la sobretasa y de su cuantía o alícuota, a partir del ejercicio siguiente, Resolución que pasaría, luego de su formal publicación y comunicación, a la respectiva Administración Tributaria para su aplicación. Así, el Poder Tributario para esta medida quedaría atribuido a los Departamentos, pero la Potestad y la Competencia seguirían siendo de las autoridades que las ostentan respecto del Impuesto original, ya que una sobretasa no justifica la duplicidad de reglamentaciones ni de actividades de recaudación y control.

4.3. Otros Elementos Jurídico Institucionales.

Además de los elementos jurídico institucionales ya adelantados en los apartados precedentes, se considera importante, en el marco de un eventual régimen autonómico a instaurarse en el país merced a la nueva Constitución Política en actual proceso de elaboración y discusión, el establecimiento -ratificación, en algunos casos- de los siguientes principios y reglas jurídico institucionales:

4.3.1. Poder Tributario.

En general, en materia de Impuestos, sin perjuicio del Poder Tributario que debiera quedar establecido a favor del Estado Nacional y no obstante que la pregunta del Referéndum Autonómico de 2006 no parece incluir el reconocimiento de atribuciones legislativas a los Gobiernos Departamentales, nuestra comprensión del tema, habida cuenta los antecedentes doctrinales y prácticos desarrollados en el presente estudio, nos anima a plantear que las entidades autónomas deben gozar del reconocimiento constitucional de un Poder Tributario, si bien sujeto a determinados principios obligatorios y generales, para ejercitarlo en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones.

Respecto de los Departamentos, éstos ostentarían dicho Poder sobre Impuestos de base fija o baja movilidad geográfica, especialmente respecto de los Impuestos Selectivos al Consumo a imponer sobre productos y servicios cuya imposición con este tipo de Impuestos no quede establecida a favor del Estado Nacional y de las sobretasas mencionadas en el punto 4.2.7. precedente. Una manera de velar por el respeto del Principio de Igualdad a favor de los contribuyentes de todo el país, podría consistir en que algunas de estas disposiciones puedan ser tomadas por las autoridades departamentales en consenso entre todas ellas, de modo que los referidos Impuestos y sobretasas se creen para su aplicación de igual manera en todos los Departamentos del país, sin perjuicio que algunos Departamentos opten, en sentido contrario, por la no aplicación de tales medidas en el territorio de su jurisdicción.

Los Gobiernos Municipales, en cambio ejercitarían su Poder Tributario, si se crearan (o modificaran o ratificaran , según el caso), mediante Ley y con carácter general para su aplicación en todos los Municipios del país, el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores, el Impuesto Municipal a la Transferencia de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores, el Impuesto Municipal al Ingreso de Pequeños Contribuyentes y el Impuesto Municipal a las Actividades Económicas, en los términos planteados en las páginas anteriores. Además, de poder establecer los Aranceles y tasas fijas del Impuesto a las Actividades Económicas, los Gobiernos Municipales, definirían, mediante un pacto fiscal o acuerdo intermunicipal, el contenido y alcances de las Leyes que establecerían los demás Impuestos Municipales que acabamos de indicar.

Una disposición constitucional debiera establecer expresamente estas fuentes de ingresos para las entidades sub-nacionales citadas.

En el mismo texto constitucional debiera, además, establecerse que los tres niveles de Gobierno pueden aplicar Tasas y Contribuciones Especiales según las reglas anteriormente propuestas.

Está claro que el Poder de crear Tributos arrastra al de eximir y al de condonar, excepto en el caso de sobretasas impositivas, en el que prima el Poder Tributario ejercido para la creación del Tributo original.

4.3.2. Potestad Tributaria.

Nuevamente en procura de velar por el respeto del Principio de Igualdad a favor de los contribuyentes de todo el país, la atribución de reglamentar los Impuestos debiera estar, en general, asignada al Gobierno Nacional, con excepción de los Impuestos Selectivos al Consumo departamentales, casos en los que las disposiciones reglamentarias respectivas debieran ser dictadas bajo el mismo mecanismo a emplearse para su creación. También se exceptuaría la reglamentación técnica y operativa de los Impuestos Municipales (IMT, Impuesto a la Propiedad de Bienes Muebles y Vehículos Automotores, Impuesto Municipal al Ingreso de Pequeños Contribuyentes e Impuesto Municipal a las Actividades Económicas), cuya aprobación debiera ser asignada a los respectivos Gobiernos Municipales.

4.3.3. Competencia Tributaria.

Las Administraciones Tributarias son entidades públicas que toman su tiempo para madurar; además, se requiere la inversión de importantes recursos financieros, materiales y humanos para su organización y funcionamiento.

A) Impuestos.-

En Bolivia, para la recaudación y control de Impuestos, existen Administraciones Tributarias nacionales (Servicio de Impuestos Nacionales – SIN y Aduana Nacional – AN) y municipales (las Direcciones de Ingresos de las Oficinas Mayores de Finanzas, o equivalentes).

Las Administraciones Tributarias nacionales son gobernadas por Directorios encabezados por su respectivo Presidente; la Ley permite que algunos de los miembros del Directorio de la una lo sean también de la otra.

Cada Administración Tributaria municipal ejerce su Competencia dentro de los límites del ámbito territorial de su respectivo Municipio. No obstante, existe un mecanismo institucional de coordinación y apoyo entre ellas y entre ellas y el Gobierno Nacional a través del Registro Único para la Administración Tributaria Municipal (RUAT)¹²⁴. Se sugiere mantener y en su caso fortalecer este sistema de Competencia Tributaria Municipal. Además, en caso de establecerse el Impuesto a los Juegos de Azar, Apuestas, Loterías, Bingos y Casinos, los Gobiernos Municipales tendrían que desarrollar la capacidad administrativa para su recaudación y control.

La asignación de Poderes y Potestades tributarias a los Departamentos supone también la asignación de Competencia Tributaria, por lo que debieran dotarse de sus propias Administraciones Tributarias. En el marco de la presente propuesta, estas Administraciones Tributarias departamentales, en principio, tendrían bajo su responsabilidad los Impuestos Selectivos al Consumo (Impuesto a los Consumos Específicos – ICE) que los Departamentos podrían aplicar sobre productos cuya imposición con este tipo de Impuesto no quede reservada al Gobierno Nacional y, en su caso, el Impuesto a las Transacciones

¹²⁴ El RUAT es una Institución Pública Descentralizada, no lucrativa con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía de gestión administrativa, financiera, legal y técnica, bajo tuición del Ministerio de Hacienda, la misma que es ejercida por el Viceministerio de Política Tributaria. Aunque sus antecedentes se remontan a 1990, cuando se creó el Padrón de Automotores, para controlar y certificar la legal internación de vehículos al país a través de la Póliza Titularizada del Automotor – PTA, como institución viene trabajando desde el año 1996 en la implementación de un sistema conectado en línea que permita integrar a todas aquellas instituciones que forman parte del RUAT y que están directamente relacionadas con el registro de Vehículos Automotores, Bienes Inmuebles y Actividades Económicas. Actualmente tiene una red de comunicaciones que conecta en línea a 16 Gobiernos Municipales (La Paz, Cochabamba, Santa Cruz, Oruro, Potosí, Tarija, Sucre, Trinidad, Warnes, Montero, Sacaba, Quillacollo, Yacuiba, Camiri y Villamontes), 17 Bancos que a nivel nacional tienen en total más de 400 agencias habilitadas para el pago de impuestos a la Propiedad de Vehículos Automotores, Bienes Inmuebles y Patentes Municipales además del IMT y recibos por concepto de transacciones realizadas en los Municipios y finalmente la Policía Nacional, institución que se encarga del registro de gravámenes, hipotecas y robo de vehículos. Bajo la denominación de “Registro Único Automotor – RUA”, la entidad fue creada en mayo de 1997 (D.S. 24604). En agosto de 2004 (D.S. 27665) su denominación fue modificada a “Registro Único para la Administración Tributaria Municipal - RUAT” (www.ruat.gov.bo).

(IT). Esto no inhibe que, en el futuro, pueda asignárseles otros Tributos y su Competencia respectiva; pero constituye un buen punto de partida, sobre todo porque de este modo los Departamentos podrían desarrollar entidades inicialmente modestas que al irse fortaleciendo podrán asumir nuevos retos con el tiempo.

B) Tasas y Contribuciones Especiales.-

Las Tasas son aplicadas por los tres niveles de Gobierno; en cambio, las Contribuciones Especiales de Mejora o Plusvalía por ninguno de ellos. Las contribuciones y aportes a la Seguridad Social tienen sus propios mecanismos de recaudación y control, a nivel nacional.

La recaudación de Tasas (incluidas las Tasas Municipales) es relativamente sencilla y no requiere el despliegue de grandes esfuerzos institucionales de control toda vez que normalmente sus importes deben ser pagados antes de recibir el servicio o inclusive siendo éste aún meramente potencial. Por tanto, cada nivel puede aplicarlas (seguir aplicándolas) ejerciendo Competencia sobre ellas.

En el caso de los Departamentos, la unidad administrativa a cargo de estas recaudaciones podría ser la misma que ejerza Competencia sobre los Impuestos Selectivos al Consumo antes mencionados.

4.3.4. Administración Tributaria Integrada.

Como quiera que las entidades sub-nacionales estarían en buena medida a expensas de la oportuna y cabal percepción de los recursos de Coparticipación Tributaria, y siendo que además deberán ejercer sus propias Competencias sobre los Tributos a su cargo, y considerando que los Departamentos y la mayor parte de los Municipios carecen de Administraciones Tributarias suficientemente constituidas, es importante que se diseñe un proceso de gradual integración entre las Administraciones Tributarias nacionales, departamentales y municipales, fundamentalmente con propósitos de coordinación y cooperación, pero también, aunque no necesariamente, con miras a una posible futura unificación.

La coordinación y cooperación deben y pueden realizarse desde un principio, en cambio la unificación significaría un proceso más largo. Un primer paso podría consistir en la incorporación de representantes de los Departamentos a los Directorios del SIN y de la AN y la inversión de poderes en estos Directorios sustituyendo a sus actuales Presidentes Ejecutivos por Gerentes Generales designados por Convocatoria Pública. Es decir, se plantea la posibilidad de que los Directorios (o el Directorio en caso de que se defina su unificación) estén compuestos por representantes del Ministerio de Hacienda y de los Departamentos, y que estos Directorios elijan Gerentes de las Administraciones Tributarias que se ocupen de las operaciones diarias de los entes recaudadores nacionales.

4.3.5. Ley de Tasas y Ley de Contribuciones Especiales.

Conforme al Principio constitucional de Legalidad, las Tasas y las Contribuciones Especiales deben ser creadas mediante Ley, al igual que los Impuestos.

Es altamente prioritario que se dicten una Ley de Tasas y una Ley de Contribuciones Especiales, que regulen, con carácter general, su establecimiento. Estas Leyes crearían, respectivamente las Tasas y las Contribuciones Especiales (de Mejora o Plusvalía, fundamentalmente) para cada nivel de Gobierno, disponiendo sus elementos esenciales y condiciones técnicas y legales, evitando su aplicación por servicios ya financiados con Impuestos, de modo tal que los niveles y entidades que requieran aplicar estos Tributos solamente necesiten determinar y aplicar sus respectivos importes. En el caso de las Tasas Municipales, aplicando este criterio, podría procederse de manera similar a la planteada para las Patentes Municipales como se ha sugerido en la Sección 4.1.5. de este mismo Capítulo.

Además de la consagración del Principio de Legalidad, esto coadyuvaría al ordenamiento de las Finanzas Públicas.

CAPÍTULO V. ESTIMACIÓN DE RECAUDACIONES

5.1. El Modelo de Proyección de Ingresos.

Además de proporcionar una referencia cuantitativa a las propuestas de modificaciones del sistema tributario nacional planteadas en el anterior Capítulo, el principal propósito del Modelo de proyección de ingresos es el de dotar de una herramienta práctica que podrá ser utilizada para calcular los potenciales impactos al momento de la toma de decisiones respecto las relaciones fiscales intergubernamentales.

En este sentido el Modelo se constituye en una base de datos automatizada a partir de la cual se realizaron las modelaciones de las propuestas presentadas, así como, una planilla de cálculo parametrizada que permite elaborar diferentes proyecciones de recaudación y distribución tributaria y de regalías (El Anexo A contiene una Guía Práctica para la utilización del Modelo). Las siguientes secciones describen los supuestos, las variables y la capacidad de generación de resultados para la realización de futuras modelaciones, utilizando el Modelo como una herramienta de proyección de recaudaciones.

5.2. Parámetros de la Proyección de Ingresos.

El modelo de estimación de ingresos se basa en los datos observados de recaudación del ejercicio 2006; los datos de recaudaciones de renta interna y de recaudaciones municipales provienen del Viceministerio de Política Tributaria, los del gravamen aduanero del Boletín de Recaudaciones de la Aduana Nacional, los datos de regalías y patentes de hidrocarburos de la UPF (Unidad de Programación Fiscal) y los datos de regalías y patentes mineras de UDAPE.

La desagregación de ingresos del Modelo incluye las siguientes fuentes: Impuesto a las Utilidades de las Empresas, Impuesto a las Transacciones, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a los Consumos Específicos, Impuesto a los Hidrocarburos y sus Derivados, Impuesto Directo a los Hidrocarburos, Régimen Complementario al IVA, Impuesto a las Salidas Aéreas al Exterior, Impuesto a las Sucesiones y a las Transmisiones Gratuitas de Bienes, Régimen Agropecuario Unificado, Régimen Tributario Simplificado, Sistema Tributario Integrado, Impuesto a las Transacciones Financieras, Gravamen Aduanero, Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles, Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores, Impuesto Municipal a las Transferencias de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores, Regalías Mineras (Anticipos del IUE), Regalías por Hidrocarburos, Patentes Forestales, Patentes Petroleras, Concesiones Mineras y Otras Patentes.

Las variables independientes que se pueden utilizar para la proyección de ingresos son: el potencial crecimiento económico, el nivel de inflación, la eficiencia impositiva para cada componente de: renta interna, renta aduanera, impuestos municipales, patentes, regalías mineras, regalías por hidrocarburos; el potencial incremento en el precio de los hidrocarburos, y los posibles volúmenes de venta de gas a Brasil, Argentina y otros países.

Además el Modelo incluye como variables independientes; la participación tributaria para renta interna, renta aduanera, impuestos y tasas municipales y la distribución de regalías, así permitiendo la modelación de diferentes escenarios respecto a la asignación tributaria.

El Modelo de proyección estima los ingresos para el periodo 2008-2012. Para el Caso Base se supone que el crecimiento anual de la economía será de 4% anual. Asimismo, se supone que la eficiencia administrativa en el cobro de los Tributos: impuestos nacionales, municipales y el arancel aduanero incrementaría los ingresos en un 2% adicional. Estos parámetros se aplican sobre las cifras observadas de las recaudaciones tributarias y de regalías del año 2006.

Para permitir que el Modelo sea utilizado durante el año 2008 en adelante, con base en las recaudaciones observadas más recientes (del año 2007, en vez de 2006), existe una variable independiente de eficiencia tributaria para todos los tipos de ingreso para la estimación de los ingresos del 2007, de esta forma todas las estimaciones para el año 2008-2012 se basan en el año 2007. Es decir, el Modelo permite, que una vez que existan cifras de recaudación observadas para el año 2007, éstas sean alimentadas al Modelo en forma de factores de cambio porcentual en la eficiencia y así las estimaciones para el periodo 2008-2012 incluyan las más recientes tendencias en las recaudaciones.

Las estimaciones de los ingresos provenientes de regalías por hidrocarburos, además del crecimiento económico esperado, están sujetas a dos variables adicionales: primero, un potencial incremento real en el precio de los hidrocarburos, y segundo, un supuesto incremento en los volúmenes de venta de gas. Se simplifica el Modelo estimando que los incrementos en el volumen de venta de gas se darían de forma uniforme durante los cinco años del periodo 2008-2012.

Al igual que las anteriores, las estimaciones de los ingresos provenientes de regalías por minerales, además del crecimiento económico esperado, están sujetas a un potencial incremento real en el precio de los minerales. Para el caso de regalías y patentes nacionales el Caso Base asume que no existen niveles de evasión y por tanto no incrementa las recaudaciones por estos conceptos a través de un factor de eficiencia.

Además de proyectar los ingresos para los próximos cinco años, el Modelo simula una distribución de los ingresos nacionales, departamentales, municipales y otros (i.e. universidades y algunos ministerios y otras entidades públicas para el caso de las patentes nacionales).

El Modelo permite que se incluya el nivel de inflación para que las proyecciones se puedan observar en términos nominales (Bs. corrientes). El análisis utiliza el Modelo con la variable de inflación en cero (0), es decir que proyecta las recaudaciones en términos reales mientras no se introduzca un dato en la variable de inflación.

5.3. Resultados: Estimación de Recaudaciones 2008-2012.

Los resultados de la estimación del Modelo se pueden observar en el Cuadro 4:

CUADRO 4

INGRESOS TRIBUTARIOS, REGALÍAS Y PATENTES

(En Bolivianos de 2007)

CONCEPTOS	2006	2009	2012
INGRESOS TRIBUTARIOS			
Renta Interna			
Impuesto a las Utilidades de las Empresas	2,906,472,707	3,469,499,125	4,141,592,023
Impuesto a las Transacciones	1,811,773,088	2,162,740,125	2,581,694,627
Impuesto al Valor Agregado	6,405,323,185	7,646,128,289	9,127,295,551
Impuesto a los Consumos Específicos	782,340,858	933,891,763	1,114,800,303
Impuesto a Hidrocarburos y sus Derivados	1,999,755,560	2,387,137,559	2,849,561,137
Impuesto Directo a los Hidrocarburos	5,497,171,483	6,562,054,274	7,833,220,490
Impuesto al Ingreso Personal		0	0
Otros Impuestos			
Régimen Complementario IVA	215,914,248	257,740,007	307,668,029
Impuesto a Viajes al Exterior	40,444,322	48,278,980	57,631,327
Transmisión Gratuita de Bienes	8,779,492	10,480,208	12,510,378
Régimen Agropecuario Unificado	11,183,188	13,349,535	15,935,536
Régimen Tributario Simplificado	6,848,118	8,174,698	9,758,258
Régimen Tributario Integrado	113,043	134,941	161,081
Transacciones Financieras - ITF	446,057,780	532,465,719	635,612,143
Otros (incluye Prog. Transitorios)	243,697,652	137,079,929	57,830,595
Renta Aduanera			
Gravamen Arancelario	920,737,945	1,099,098,397	1,312,009,887
Impuestos y Tasas Municipales			
Impuesto Propiedad de Bienes Inmuebles	454,778,989	542,876,353	648,039,470
Impuesto a la Propiedad de Vehículos	146,096,185	174,397,160	208,180,449
Imp. Mun. a la Transferencia de Inmuebles	130,071,525	155,268,288	185,346,034
Imp. Mun. a la Transferencia de Vehículos	16,017,271	19,120,051	22,823,886
Tasas y Patentes Municipales	48,386,674	57,759,883	68,948,820
Impuesto al Ingreso de Peq. Contribuyentes		0	0
REGALÍAS			
Regalías Mineras	407,613,000	419,964,082	432,689,413
Regalías por Hidrocarburos			
Nacionales	1,037,275,000	1,184,563,203	1,424,205,529
Prefecturales	2,072,699,000	2,367,012,573	2,845,869,588
PATENTES Y CONCESIONES			
Patentes Forestales	18,363,972	20,656,971	23,236,283
Patentes Petroleras	38,545,000	43,357,883	48,771,722
Concesiones Mineras	26,754,293	30,094,941	33,852,716
Otras Patentes	4,531,567	5,097,397	5,733,878
TOTAL INGRESOS	25,697,745,144	30,288,422,336	36,004,979,153

Elaboración propia.

5.4. Estimación de Riesgo.

El Modelo de cálculo toma dos enfoques para la estimación del riesgo de los ingresos estimados: primero, elabora un análisis de tres escenarios potenciales, un escenario pesimista, un escenario optimista y el Caso Base que estima el escenario más probable, y segundo, elabora un análisis de sensibilidad de las variables más importantes, como ser;

la tasa de crecimiento económico anual, la tasa de eficiencia en el cobro de tributos y regalías, y los volúmenes y precios de los hidrocarburos exportados.

5.4.1. Resultados: Análisis De Escenarios.

La ventaja del análisis de escenarios es que permite observar los potenciales ingresos que se darían si cambian varias variables al mismo tiempo, por ejemplo en el caso pesimista se asume, al mismo tiempo, que el crecimiento económico será reducido, que los precios de los hidrocarburos que exportamos no incrementarán, que no habrá un incremento adicional en los ingresos por mayor eficiencia en cobro de impuestos, tasas y regalías y que los volúmenes de venta de gas natural no incrementarán. De diferente manera el escenario optimista asume, al mismo tiempo, que el crecimiento económico será elevado, que los precios de los hidrocarburos y minerales incrementarán, que habrán importantes incrementos en los ingresos por mayor eficiencia en cobro de impuestos, regalías y patentes, y que los volúmenes de venta de gas serán mayores.

Se han elaborado dos escenarios principales; el Pesimista y el Optimista. En el primer caso se asume un crecimiento menor a la tasa de crecimiento poblacional promedio, bajos volúmenes de venta de gas natural y bajo incremento en la eficiencia en la recaudación de impuestos, mientras que en el caso optimista se estima lo contrario, como se puede observar en el Cuadro 5.

Además se presentan dos escenarios “extremos”, el Muy Pesimista y el Muy Optimista, estos demuestran opciones menos probables, pero que valen la pena simular. Especialmente en la situación política actual, cuando existen discursos que a menudo se encuadran en alguno de estos dos extremos.

CUADRO 5

Resumen de Escenarios						
	<i>Pesimista</i>	<i>Caso base</i>	<i>Optimista</i>	<i>Muy pesimista</i>	<i>Muy optimista</i>	
Variables Independientes:						
Crecimiento económico	2.0%	4.0%	8.0%	1.0%	10.0%	
Venta de Gas a Brasil	28,000,000	35,000,000	45,000,000	25,000,000	60,000,000	
Venta de Gas a Argentina	4,000,000	8,000,000	10,000,000	2,000,000	30,000,000	
Venta de Gas a Otros	0	0	0	0	5,000,000	
Cambio en Precios Hidrocarburos	0.0%	1.0%	2.0%	0.0%	4.0%	
Cambio en Precios de Minerales	0.0%	1.0%	2.0%	0.0%	4.0%	
Factor de Eficiencia global	1.00%	2.00%	5.00%	0.00%	10.00%	
Resultados (en Bs):						
Recaudaciones 2008	27,140,629,765	28,619,774,890	31,625,578,920	26,328,129,497	34,709,555,149	
Recaudaciones 2009	27,736,605,535	30,288,422,336	35,768,376,505	26,327,577,378	42,367,040,672	
Recaudaciones 2010	28,366,891,502	32,072,971,423	40,486,570,310	26,352,232,258	51,830,034,907	
Recaudaciones 2011	29,029,244,504	33,976,947,328	45,853,408,017	26,398,538,637	63,532,681,286	
Recaudaciones 2012	29,722,155,561	36,004,979,153	51,953,129,133	26,463,700,584	78,021,844,526	
TOTAL	141,995,526,868	160,963,095,130	205,687,062,885	131,870,178,354	270,461,156,541	
Rec. 2008-2012 Nacional	87,605,474,427	98,617,102,172	126,393,970,801	81,480,352,414	163,251,995,364	
Rec. 2008-2012 Departamental	21,994,517,071	26,204,677,638	32,931,931,792	20,173,355,486	48,769,473,501	
Rec. 2008-2012 Municipal	25,730,625,882	28,711,423,280	36,851,170,940	23,995,103,057	46,490,537,829	
Rec. 2008-2012 Otros	6,664,909,487	7,429,892,040	9,509,989,352	6,221,367,397	11,949,149,846	
TOTAL	141,995,526,868	160,963,095,130	205,687,062,885	131,870,178,354	270,461,156,541	

Elaboración propia.

Los resultados demuestran las recaudaciones totales para cada año del periodo 2008-2012, y las recaudaciones para los tres niveles de gobierno, y para otros (las universidades y algunos ministerios y entidades públicas). Aquí se puede observar la

marcada diferencia entre los resultados, que a su vez demuestra el nivel de riesgo de las potenciales recaudaciones.

5.4.2. Resultados: Análisis De Sensibilidad

Por otro lado, la ventaja del análisis de sensibilidad es que permite analizar el impacto de cada variable sobre los potenciales ingresos. En este tipo de análisis la pregunta clave que respondemos es: ¿“que pasa si” una de las variables utilizadas en la proyección cambia ?. por ejemplo, en el análisis se calcula cuáles serían los ingresos totales si el crecimiento económico varía en un rango de -2% hasta 10% para cada dos puntos porcentuales. Así, podemos observar cuales serian los ingresos esperados para siete potenciales casos de crecimiento económico.

CUADRO 6

Crec. Econ.	Ingresos (en Bs.)					TOTAL
	2008	2009	2010	2011	2012	2008-2012
-2.0%	25,854,096,283	26,013,686,285	26,198,177,898	26,405,563,719	26,634,604,076	131,106,128,261
0.0%	26,757,733,848	27,382,368,924	28,040,960,612	28,731,684,035	29,453,485,670	140,366,233,088
2.0%	27,679,626,717	28,806,908,561	29,997,690,731	31,251,526,652	32,568,800,480	150,304,553,140
4.0%	28,619,774,890	30,288,422,336	32,072,971,423	33,976,947,328	36,004,979,153	160,963,095,130
6.0%	29,578,178,368	31,828,027,389	34,271,497,009	36,920,275,959	39,787,932,300	172,385,911,025
8.0%	30,554,837,150	33,426,840,860	36,598,052,961	40,094,325,874	43,945,109,090	184,619,165,935
10.0%	31,549,751,237	35,085,979,888	39,057,515,901	43,512,403,136	48,505,556,991	197,711,207,153

Elaboración propia.

Otra variable importante del análisis constituye la eficiencia en el cobro de impuestos, regalías, patentes y cobros a usuarios por parte de las instituciones del gobierno central y de los municipios. El Cuadro 7 presenta los potenciales ingresos, en bolivianos reales, para seis posibles niveles de eficiencia que se podrían dar a lo largo del tiempo. Como se puede observar en este Cuadro, a medida que la eficiencia de la administración tributaria incrementa las recaudaciones incrementarían significativamente.

CUADRO 7

Eficiencia	Ingresos (en Bs.)					TOTAL
	2008	2009	2010	2011	2012	2008-2012
0.0%	28,137,700,774	29,275,681,032	30,477,244,084	31,741,931,947	33,070,116,306	152,702,674,143
2.0%	28,619,774,890	30,288,422,336	32,072,971,423	33,976,947,328	36,004,979,153	160,963,095,130
4.0%	29,101,849,007	31,321,217,923	33,732,519,514	36,347,373,490	39,179,278,941	169,682,238,875
6.0%	29,583,923,123	32,374,067,793	35,457,139,742	38,858,572,378	42,607,376,311	178,881,079,348
8.0%	30,065,997,240	33,446,971,947	37,248,083,497	41,516,010,051	46,304,194,958	188,581,257,692
10.0%	30,548,071,356	34,539,930,383	39,106,602,164	44,325,256,685	50,285,232,463	198,805,093,051

Elaboración propia.

Es importante notar que los potenciales niveles de recaudaciones son sensibles a todas las variables independientes del Modelo de proyección. Por ejemplo, los volúmenes de venta de gas supuestos son esenciales para el potencial autofinanciamiento de las finanzas del Estado; si no se cumplieran los incrementos supuestos y se mantuviera una venta equivalente a 30 MMm3D (millones de metros cúbicos día) al Brasil y 5 MMm3D a la Argentina, las recaudaciones proyectadas para el periodo 2008-2012 se verían disminuidas en aproximadamente en Bs. 4,122 millones en comparación con el Caso Base.

Los precios internacionales de los hidrocarburos también impactan significativamente sobre las recaudaciones; por ejemplo si mantuviera un incremento promedio de 5 por ciento anual durante el periodo de análisis, las recaudaciones incrementarían en Bs. 4,817 millones sobre el Caso Base (que asume un incremento promedio de 1%). El Cuadro 8 presenta las potenciales recaudaciones para el periodo 2008-2012 ante diferentes combinaciones entre el volumen total de las exportaciones de gas natural y cambios en el nivel de precios de hidrocarburos.

CUADRO 8

		Volumen Total de Exportaciones de Gas 2012 (MMm3D)					
		30,000,000	43,000,000	50,000,000	55,000,000	60,000,000	90,000,000
Cambio en Precios de Hidrocarburos (en %)	-2.0%	154,830,063,098	158,762,672,664	160,840,066,546	162,313,310,178	163,780,032,475	172,509,683,974
	-1.0%	155,346,906,365	159,469,897,483	161,649,955,101	163,196,710,626	164,737,130,996	173,913,694,260
	0.0%	155,881,882,414	160,203,101,686	162,490,132,204	164,113,511,368	165,730,768,473	175,373,588,412
	1.0%	156,435,536,247	160,963,095,130	163,361,555,323	165,064,777,197	166,762,118,484	176,891,219,389
	2.0%	157,008,425,965	161,750,707,615	164,265,205,720	166,051,599,515	167,832,384,081	178,468,487,715
	3.0%	157,601,122,983	162,566,789,212	165,202,088,856	167,075,096,790	168,942,798,304	180,107,342,317
	4.0%	158,214,212,252	163,412,210,608	166,173,234,798	168,136,415,015	170,094,624,683	181,809,781,355
	5.0%	158,848,292,478	164,287,863,447	167,179,698,629	169,236,728,169	171,289,157,757	183,577,853,066
	6.0%	159,503,976,348	165,194,660,677	168,222,560,868	170,377,238,684	172,527,723,592	185,413,656,618
	7.0%	160,181,890,751	166,133,536,895	169,302,927,883	171,559,177,916	173,811,680,301	187,319,342,964
	8.0%	160,882,677,009	167,105,448,705	170,421,932,320	172,783,806,616	175,142,418,576	189,297,115,711
	9.0%	161,606,991,100	168,111,375,063	171,580,733,520	174,052,415,414	176,521,362,214	191,349,231,987
	10.0%	162,355,503,897	169,152,317,644	172,780,517,959	175,366,325,297	177,949,968,661	193,478,003,328

Elaboración propia.

5.5. Modelación de las Recaudaciones con Propuesta

El Modelo de estimación de recaudaciones efectúa simulaciones para todas las propuestas tributarias, con excepción de la eliminación del ISTGB y del ISAE, por significar una reducción en los ingresos públicos (es importante notar que el Modelo permite efectuar estas simulaciones), por otro lado tampoco se incluyen simulaciones de las recaudaciones adicionales por la creación de un potencial Impuesto a los Juegos de Azar y por la racionalización de los Incentivos Fiscales, por no existir la información necesaria para su estimación.

En el caso de la modelación de la asignación de los recursos tributarios, el Modelo “con propuesta” elabora una simulación de la re-distribución del IT, y de la distribución del IIP y del IMIPC cuya creación se propone. La modelación no incluye propuestas o simulaciones de “nuevos” esquemas de distribución del IEHD, IDH y regalías por estar dicha distribución directamente relacionada a la asignación de competencias que se definirá en el proceso de reforma constitucional en vigencia. El Anexo B presenta el detalle de las variables del Modelo “con propuesta”.

5.5.1. El Modelo “Con Propuesta”

El escenario “con propuesta” se enmarca en el contenido del Capítulo 4. Sin embargo, desde un punto de vista práctico, para la simulación de la propuesta se ajustan las variables independientes del Modelo, donde las diferencias entre las variables del escenario del Caso Base y del escenario “con propuesta” son las siguientes:

1. Se crea el Impuesto al Ingreso Personal (IIP)
2. Se elimina el Régimen Complementario al IVA.
3. El Impuesto al Ingreso Personal se coparticipa de la siguiente manera: departamentos 75%, municipios 20% y universidades 5%.
4. Las recaudaciones en Valores Fiscales se coparticipan según la fórmula general de coparticipación según cada Impuesto.
5. Se crea el Impuesto Municipal al Ingreso de Pequeños Contribuyentes (IMI PC)
6. Se elimina el Régimen Tributario Simplificado.
7. Se elimina el Sistema Tributario Integrado.
8. Se cambia la fórmula general de coparticipación del Impuesto a las Transacciones y se coparticipa de la siguiente manera: departamentos 75%, municipios 20% y universidades 5%.
9. A la estimación de las recaudaciones del IIP se le aumenta un monto igual al RC-IVA recuperado por IIP intereses financieros.
10. A la estimación de las recaudaciones por concepto de IUE se restan las recaudaciones de IUE perdido por los profesionales independientes que se acogerían al IIP con una carga tributaria menor.
11. Se incrementa el IT debido a la eliminación de la relación entre el IUE y el IT.
12. Se cambia la fórmula general de coparticipación del Impuesto a los Consumos Específicos y se coparticipa de la siguiente manera: departamentos 75%, municipios 20% y universidades 5%.
13. La asignación de las recaudaciones provenientes de los productos actualmente gravados por el Impuesto a los Hidrocarburos y Derivados (IEHD) es modificada, distribuyéndose un 100 por ciento a los Departamentos (cediendo el Gobierno Nacional su participación en este Impuesto).

5.5.2. Estimación del Impacto de las Reformas Propuestas

a) Impuesto al Ingreso Personal

Las estimaciones se basan en datos de la Superintendencia de Pensiones Valores y Seguros, que incluyen el número de personas dependientes e independientes que aportaron (cotizaron) a los fondos de pensiones, BBVA Previsión y Futuro de Bolivia, por rango salarial y los promedios de salario para cada categoría y rango.

Las estimaciones de recaudaciones para los asalariados en relación de dependencia registrados tienen un elevado grado de precisión, ya que la base de datos contiene los rangos salariales efectivamente percibidos. Sin embargo, no existen datos para una importante cantidad de personas en relación de dependencia pero no registradas en el sistema de pensiones. Estas dos categorías componen prácticamente la totalidad de los contribuyentes de un potencial impuesto sobre los ingresos en relación de dependencia.

Por otro lado, los datos sobre los ingresos de trabajadores independientes solamente cubren una mínima porción de la totalidad de los ingresos de los potenciales sujetos del impuesto, ya que son pocos los que en estas condiciones aportan voluntariamente a los fondos de pensiones.

El análisis de las potenciales recaudaciones de un impuesto hipotético sobre los ingresos personales se basa en los siguientes supuestos: Primero, una tasa impositiva del 15 por ciento. Segundo, la base imponible es el monto de la retribución salarial del empleado recibida antes de descontar las contribuciones a los fondos de pensiones (salario bruto) y una deducción estándar o mínimo imponible que es equivalente a cuatro salarios mínimos de 2008 (se estima un incremento de 10 por ciento del salario mínimo nacional actual, equivalente a aproximadamente 578 Bs. mensuales, dado el elevado índice de inflación del año 2007).¹²⁵

Los resultados demuestran que si se aplicara el IIP, dentro de los parámetros mencionados, se podrían esperar recaudaciones equivalentes a aproximadamente 892 millones de Bs. para el año 2008. Los valores escogidos en el estudio tratan de mantener una tasa baja y un mínimo imponible razonable. El Cuadro 8 demuestra otras potenciales opciones.

CUADRO 8

Recaudaciones Potenciales del Impuesto al Ingreso Personal (Bs. anuales)

	Nro. Sal. Mínimos	Bs.	Tasa (Alicouta)						
			5%	10%	13%	15.0%	20%	25%	30%
Mínimo Imponible (Mes)	-	-	716,380,363	1,432,760,726	1,862,588,944	2,149,141,089	2,865,521,452	3,581,901,815	4,298,282,178
	1	578	574,666,359	1,149,332,719	1,494,132,534	1,723,999,078	2,298,665,438	2,873,331,797	3,447,998,157
	2	1,155	451,364,106	902,728,212	1,173,546,676	1,354,092,318	1,805,456,424	2,256,820,530	2,708,184,636
	3	1,733	359,795,075	719,590,150	935,467,195	1,079,385,224	1,439,180,299	1,798,975,374	2,158,770,449
	4	2,310	297,411,020	594,822,039	773,268,651	892,233,059	1,189,644,079	1,487,055,098	1,784,466,118
	5	2,888	251,710,855	503,421,711	654,448,224	755,132,566	1,006,843,421	1,258,554,277	1,510,265,132
	6	3,465	216,377,039	432,754,078	562,580,301	649,131,117	865,508,156	1,081,885,195	1,298,262,234
	7	4,043	188,651,143	377,302,287	490,492,973	565,953,430	754,604,573	943,255,716	1,131,906,860
	8	4,620	165,999,384	331,998,767	431,598,397	497,998,151	663,997,534	829,996,918	995,996,301
	9	5,198	147,146,603	294,293,206	382,581,167	441,439,808	588,586,411	735,733,014	882,879,617
	10	5,775	131,212,299	262,424,598	341,151,977	393,636,897	524,849,196	656,061,495	787,273,794
	11	6,353	117,465,795	234,931,589	305,411,066	352,397,384	469,863,178	587,328,973	704,794,767
	12	6,930	105,358,562	210,717,124	273,932,261	316,075,686	421,434,248	526,792,810	632,151,372
	13	7,508	94,699,554	189,399,109	246,218,841	284,098,663	378,798,218	473,497,772	568,197,327
	14	8,085	85,439,000	170,878,000	222,141,400	256,317,001	341,756,001	427,195,001	512,634,001

Elaboración propia.

¹²⁵ El proyecto de Presupuesto General de la Nación para el 2008 enviado por el poder ejecutivo contempla un incremento del 10% promedio en la masa salarial (excepto educación y salud), sin embargo debe notarse que este porcentaje no es final y generalmente sirve como parámetro de negociación del Gobierno con los diferentes sectores que ejercen presión para lograr un incremento mayor.

Una de las principales limitaciones de las estimaciones del Modelo es que, como solamente se cuenta con información sobre las personas que están afiliadas al sistema de pensiones, la base tributaria utilizada no demuestra el verdadero potencial del impuesto. En este marco, el Modelo proyecta una tasa de eficiencia tributaria de 10 por ciento para el periodo 2008-2012.

b) Impuesto al Ingreso de Pequeños Contribuyentes

La estimación del potencial de recaudaciones del Impuesto Municipal al Ingreso de Pequeños Contribuyentes propuesto, que gravaría a quienes ejerzan actividades de comercio o prestación de servicios de carácter minorista (empresas unipersonales), es difícil, ya que no existen datos estadísticos sobre la potencial base imponible (el verdadero volumen y valor) de las actividades informales. La importantísima cantidad de inscritos en el anterior sistema de registro tributario RUC, que ascendían a más de 120,000 contribuyentes, y diferentes estimaciones del valor de estas actividades para la economía, indicarían que el potencial tributario es significativamente mayor a las recaudaciones actuales.

Un estudio de Jiménez, Delgadillo *et. al.*, calcula que para la gestión 2000, la recaudación efectiva del RTS significó un 37% de la recaudación potencial; es decir que existe una evasión del orden del 63%. El estudio estima que el mayor nivel de evasión corresponde a la categoría 6 que alcanzó el 79.5%, siguiéndole en orden de importancia la categoría 1 con un nivel de evasión de 73.0%. Por otro lado, este mismo estudio concluye que, a pesar de que no se puede calcular con exactitud la evasión del STI, debido a la acreditación del 10% de sus compras (excepto las compras de gasolina), la recaudación efectiva no alcanza ni el 5% de su recaudación potencial¹²⁶.

En este contexto, el Modelo a través de las estimaciones mencionadas, del número de contribuyentes y de la observación de las recaudaciones de tasas y patentes municipales, asume que si los Municipios se hacen cargo del Impuesto al Ingreso de Pequeños Contribuyentes, las recaudaciones estarían cerca de 40 millones de bolivianos para el año 2008. Se utiliza un supuesto conservador ya que se estima que en un principio cada Municipio estará planificando su estrategia en concordancia con la realidad económica y social de su jurisdicción.

A medida que cada Municipio vaya adecuando su política tributaria respecto al cobro del impuesto a los pequeños contribuyentes, las recaudaciones incrementarán significativamente. En este sentido el Modelo proyecta una tasa de eficiencia tributaria de 10 por ciento para el periodo 2008-2012.

c) Eliminación de la Acreditación I UE-IT

La estimación del incremento en las recaudaciones por el hecho de eliminar la posibilidad de que el IUE sea considerado como pago a cuenta del IT se basa en un estudio realizado por Jenkins (2003). Este estudio fue llevado a cabo a través del análisis de una muestra de los 1518 contribuyentes más grandes del sistema

¹²⁶ Jiménez F., Delgadillo M.F., Pardo R., Loma I., Gamboa R., Mariscal, M., y Ortiz J., El Sistema Tributario y el Sector Informal en Bolivia. La Paz, 2001.

tributario en boliviano, divididos por sectores económicos, para los años 1999-2001. El trabajo consistió en estimar los casos de empresas donde el monto del IUE fue mayor al monto de crédito usado contra el IT. Para algunas empresas, éste fue un número negativo ya que éstas podían usar como créditos los montos pagados en otros tributos, tales como las regalías domésticas pagadas por las empresas del sector petrolero.

Los resultados del análisis de Jenkins demuestran que si se redujera la acreditación del IUE contra el IT, las recaudaciones se incrementarían significativamente. El impacto en las recaudaciones de únicamente permitir que sólo un 30 por ciento de IUE sea acreditable contra el IT, incrementaría las recaudaciones totales del IT más IUE en un 18 por ciento (si se compara con el actual sistema de recaudación), y con un cambio en la política tributaria que permitiría que sólo un 50 por ciento del IUE sea acreditable contra el IT, las recaudaciones totales del IT más IUE se incrementarían en 8 por ciento.¹²⁷

Utilizando la misma base de datos que el estudio anteriormente mencionado, el presente documento calcula el impacto que representaría en las recaudaciones del IT la eliminación total del sistema de acreditación IUE-IT. Con un sesgo conservador, los resultados demuestran que la recaudación del IT incrementaría en un 17 por ciento. Debe notarse que el cálculo toma en cuenta que los gastos deducibles en la contabilidad del IUE, por concepto de pago de IT, incrementarán con la eliminación de la relación IUE-IT.

d) Valores Fiscales

Como se explicó en el Capítulo 4, actualmente no se coparticipan los ingresos que recauda el Estado a través de Valores Fiscales. La propuesta consiste en que se traten estos instrumentos fiscales como cualquier otro papel moneda y que se coparticipen estos recursos como cualquier otra recaudación en efectivo. En este sentido, el Modelo incluye una variable de ajuste, que en el Caso Base utiliza cifras similares a la recaudación en valores observada para el 2006; es decir, 12 por ciento para todos los impuestos sujetos a coparticipación, excepto el IEHD y 30 por ciento para el IEHD.¹²⁸

e) Distribución de Otros Impuestos.

En el marco de la propuesta presentada en el anterior Capítulo, las recaudaciones por IT y por concepto de ICE se distribuyen de forma tal que los departamentos reciben un 75%, los municipios un 20% y las universidades un 5%, a la vez que la recaudación del IEHD se destina en un 100% a los Departamentos. La distribución de las recaudaciones del Impuesto al ingreso Personal se distribuyen de la misma manera que el IT y el ICE (departamentos 75%, municipios 20% y universidades 5%).

¹²⁷ Jenkins, G. Analysis of Alternative Mechanisms for the Interaction between the Income tax and Transactions Tax Systems. Ministerio de Hacienda, 2003.

¹²⁸ La proporción de Valores Fiscales para todos los impuestos sujetos a coparticipación del 2006, excepto el IEHD es 12.8% y 32.48% para el IEHD.

La distribución del Impuesto al Ingreso de Pequeños Contribuyentes, según la propuesta, esta destinada enteramente a los Municipios.

f) Otros Ajustes.

Al introducir el IIP y eliminar el RC-IVA, el Modelo elimina todas recaudaciones por concepto de RC-IVA y las reemplaza por los ingresos calculados para el impuesto al ingreso. Sin embargo, en la tributación del IIP estarían incluidos los ingresos por concepto de intereses percibidos en las entidades financieras. Para estimar el monto de RC-IVA correspondiente a intereses percibidos se utilizó la información del SIN relativa a la recaudación por sector económico para este impuesto; el resultado es que aproximadamente un 27% del actual RC-IVA se recaudaría por el impuesto al ingreso.

Cuando los profesionales independientes pasen del sistema actual donde están sujetos al IUE al sistema del impuesto al ingreso personal, un porcentaje de las recaudaciones del IUE se verán afectadas. Sin embargo, esta reducción se vería compensada por las recaudaciones adicionales que generarían estos contribuyentes en el IIP. Dado que la carga tributaria de los profesionales independientes es mayor a la del IIP propuesto, se calcula un factor de ajuste como una disminución porcentual en el IUE. A través de la suma de los valores de recaudación de los profesionales independientes, de una lista de recaudaciones del SIN de los 1,000 mayores contribuyentes, se puede observar que los profesionales no llegan a representar ni un uno por ciento del total de las recaudaciones. En este sentido el Modelo aplica una tasa de 1% como disminución del IUE.

5.5.3. Resultados de la Propuesta.

Al incluir todos los elementos de la propuesta en el Modelo, las recaudaciones se incrementan considerablemente. La proyección de ingresos tributarios, de regalías y patentes nacionales, “con propuesta” se muestra en el Cuadro 9:

CUADRO 9

INGRESOS TRIBUTARIOS, REGALÍAS Y PATENTES: CON PROPUESTA (En Bolivianos de 2007)

CONCEPTOS	2006	2009	2012
INGRESOS TRIBUTARIOS			
Renta Interna			
Impuesto a las Utilidades de las Empresas	2,906,472,707	3,434,804,134	4,100,176,103
Impuesto a las Transacciones	1,811,773,088	2,530,405,946	3,020,582,713
Impuesto al Valor Agregado	6,405,323,185	7,646,128,289	9,127,295,551
Impuesto a los Consumos Específicos	782,340,858	933,891,763	1,114,800,303
Impuesto a Hidrocarburos y sus Derivados	1,999,755,560	2,387,137,559	2,849,561,137
Impuesto Directo a los Hidrocarburos	5,497,171,483	6,562,054,274	7,833,220,490
Impuesto al Ingreso Personal		1,091,461,061	1,634,128,935
Otros Impuestos			
Régimen Complementario IVA	215,914,248	0	0
Impuesto a Viajes al Exterior	40,444,322	48,278,980	57,631,327
Transmisión Gratuita de Bienes	8,779,492	10,480,208	12,510,378
Régimen Agropecuario Unificado	11,183,188	13,349,535	15,935,536
Régimen Tributario Simplificado	6,848,118	0	0
Régimen Tributario Integrado	113,043	0	0
Transacciones Financieras - ITF	446,057,780	532,465,719	635,612,143
Otros (incluye Prog. Transitorios)	243,697,652	137,079,929	57,830,595
Renta Aduanera			
Gravamen Arancelario	920,737,945	1,099,098,397	1,312,009,887
Impuestos y Tasas Municipales			
Impuesto Propiedad de Bienes Inmuebles	454,778,989	542,876,353	648,039,470
Impuesto a la Propiedad de Vehículos	146,096,185	174,397,160	208,180,449
Imp. Mun. a la Transferencia de Inmuebles	130,071,525	155,268,288	185,346,034
Imp. Mun. a la Transferencia de Vehículos	16,017,271	19,120,051	22,823,886
Tasas y Patentes Municipales	48,386,674	57,759,883	68,948,820
Impuesto al Ingreso de Peq. Contrib.		46,332,000	69,367,992
REGALÍAS			
Regalías Mineras	407,613,000	419,964,082	432,689,413
Regalías por Hidrocarburos			
Nacionales	1,037,275,000	1,184,563,203	1,424,205,529
Prefecturales	2,072,699,000	2,367,012,573	2,845,869,588
PATENTES Y CONCESIONES			
Patentes Forestales	18,363,972	20,656,971	23,236,283
Patentes Petroleras	38,545,000	43,357,883	48,771,722
Concesiones Mineras	26,754,293	30,094,941	33,852,716
Otras Patentes	4,531,567	5,097,397	5,733,878
TOTAL INGRESOS	25,697,745,144	31,493,136,581	37,788,360,878

5.5.4. Resultado Distributivo: Caso Base vs. Propuesta.

Por otro lado, al incluir las variables de la propuesta no solamente las recaudaciones se incrementan, sino además la participación de los gobiernos sub-nacionales en las recaudaciones crece. La proyección de ingresos tributarios, de regalías y patentes nacionales, para el Caso Base y para el caso “con propuesta”, y la diferencia entre estos dos diferentes escenarios se pueden observar en el Cuadro 10:

CUADRO 10

INGRESOS TRIBUTARIOS, REGALÍAS Y PATENTES (En Bolivianos de 2007)

<i>Destino de las Recaudaciones</i>	<i>Caso Base</i>	<i>Propuesta</i>	<i>Diferencia</i>
	2008-2012	2008-2012	2008-2012
Nacional	98,617,102,172	73,139,198,125	-25,477,904,047
Departamental	26,204,677,638	54,393,933,898	28,189,256,259
Municipal	28,711,423,280	32,182,516,006	3,471,092,726
Otros	7,429,892,040	8,230,205,183	800,313,143
TOTAL	160,963,095,130	167,945,853,212	6,982,758,081
Nacional	61.3%	43.5%	-17.7%
Departamental	16.3%	32.4%	16.1%
Municipal	17.8%	19.2%	1.3%
Otros	4.6%	4.9%	0.3%
TOTAL	100.0%	100.0%	-

Elaboración propia.

En el Cuadro 10 se puede observar cómo las recaudaciones totales (tributos, regalías y patentes nacionales) para el periodo 2008-2012 se incrementan en 6,982 millones de bolivianos en total. En la simulación se puede observar como los ingresos del gobierno central disminuyen en Bs. 25,477 millones, mientras que los ingresos de los gobiernos sub-nacionales crecen significativamente. En promedio, la participación del Gobierno Nacional disminuye en un 17,7 por ciento mientras que los gobiernos sub-nacionales reciben adicionalmente este mismo porcentaje.

5.5.5. Escenarios y Opciones Alternativas.

A través del Modelo se pueden calcular diferentes opciones y alternativas, el Cuadro 11, demuestra el Caso Base y cinco escenarios alternativos:

El primer escenario (B), mantiene las mismas características que el Caso Base, con la única diferencia que elimina la discrecionalidad con que se tratan las recaudaciones a través de Valores Fiscales, coparticipándose la totalidad de las recaudaciones sujetas a la fórmula de coparticipación tributaria (i.e. nacional 75%, municipal 20% y universidades 5%), sin diferenciar el tratamiento de efectivo y de valores fiscales. Como se puede observar en el Cuadro, el total de recaudaciones es el mismo, sin embargo la distribución de las recaudaciones es diferente, otorgando mayor participación a los departamentos, municipios y universidades.

CUADRO 11

Resumen de Escenarios							
	A	B	C	D	E	F	G
	Caso Base	Val. Fisc. Cop.	Con IIP	Con IIP y IIPC	IIP, IIPC, ITD	IIP, IIPC, ITDSF	Propuesta
Variables Independientes:							
Impuesto al Ingreso Personal (IIP)	NO	NO	SI	SI	SI	SI	SI
Régimen Complementario IVA	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO
IIP Part. Departamental			75%	75%	75%	75%	75%
IIP Part. Municipal			20%	20%	20%	20%	20%
IIP Participación Otros			5%	5%	5%	5%	5%
Valores Fiscales (todos exp. IEHD)	12%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Valores Fiscales IEHD	30%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Imp. Ingreso de Peq. Contrib. (IIPC)	NO	NO	NO	SI	SI	SI	SI
Régimen Tributario Simplificado	SI	SI	SI	NO	NO	NO	NO
Régimen Tributario Integrado	SI	SI	SI	NO	NO	NO	NO
IT Part. Nacional	75%	75%	75%	75%	0%	0%	0%
IT Part. Departamental	0%	0%	0%	0%	75%	75%	75%
IT Part. Municipal	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%
IT Participación Otros	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%
RC-IVA recuperado por IIP intereses			27%	27%	27%	27%	27%
IUE perdido profesionales indep.			1%	1%	1%	1%	1%
Incremento IT eliminación rel. IUE-IT						17%	17%
IEHD Part. Nacional	65%	65%	65%	65%	65%	65%	0%
IEHD Part. Departamental	35%	35%	35%	35%	35%	35%	100%
ICE Part. Nacional	75%	75%	75%	75%	75%	75%	0%
ICE Part. Departamental	0%	0%	0%	0%	0%	0%	75%
ICE Part. Municipal	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%
ICE Participación Otros	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%
Resultados (en Millones de Bs.):							
Recaudaciones 2008	28,620	28,620	29,298	29,331	29,331	29,677	29,677
Recaudaciones 2009	30,288	30,288	31,087	31,125	31,125	31,493	31,493
Recaudaciones 2010	32,073	32,073	33,011	33,056	33,056	33,446	33,446
Recaudaciones 2011	33,977	33,977	35,076	35,128	35,128	35,541	35,541
Recaudaciones 2012	36,005	36,005	37,290	37,349	37,349	37,788	37,788
TOTAL	160,963	160,963	165,763	165,989	165,989	167,946	167,946
Rec. 2008-2012 Nacional	98,617	94,960	93,792	93,759	85,126	85,126	73,139
Rec. 2008-2012 Departamental	26,205	27,539	32,306	32,306	40,940	42,407	54,394
Rec. 2008-2012 Municipal	28,711	30,570	31,530	31,791	31,791	32,183	32,183
Rec. 2008-2012 Otros	7,430	7,895	8,135	8,132	8,132	8,230	8,230
TOTAL	160,963	160,963	165,763	165,989	165,989	167,946	167,946
Participación en Porcentaje							
Rec. 2008-2012 Nacional	61 3%	59 0%	56.6%	56 5%	51 3%	50.7%	43 5%
Rec. 2008-2012 Departamental	16 3%	17.1%	19.5%	19 5%	24.7%	25 3%	32.4%
Rec. 2008-2012 Municipal	17 8%	19 0%	19.0%	19 2%	19 2%	19 2%	19 2%
Rec. 2008-2012 Otros	4.6%	4.9%	4.9%	4.9%	4.9%	4 9%	4 9%
TOTAL	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

Elaboración propia.

Un segundo escenario (C) demuestra la situación con la creación de un Impuesto al Ingreso Personal, con todas las características y supuestos explicados con anterioridad. También se supone en este escenario que se elimina el RC-IVA y que las recaudaciones provenientes del IIP serían distribuidas a los departamentos (75%), los municipios (20%) y las universidades (5%). Los resultados del escenario demuestran un importante incremento en las recaudaciones y una distribución que beneficia a los gobiernos sub-nacionales.

El tercer escenario (D), además de incluir las variables del escenario C, supone la creación del Impuesto al Ingreso de los Pequeños Contribuyentes y la eliminación del RTS y STI. En este escenario (D) las recaudaciones incrementan levemente en términos globales, pero los Municipios reciben una mayor asignación de recursos. El cuarto escenario (E) es muy similar al D, con la importante diferencia que en este se aplica la propuesta de destinar 75 por ciento de la recaudación del IT a los

Gobiernos Departamentales, así, en este escenario (E) las recaudaciones son idénticas a las del caso D, pero la distribución es diferente ya que beneficia más a los Departamentos.

El escenario F incluye todas las propuestas de los anteriores escenarios y además, elimina la relación entre el IUE el IT, incrementando las recaudaciones de este último en 17%. Finalmente el escenario G aplica, sobre el escenario F, la propuesta de destinar 75 por ciento de la recaudación del ICE y la totalidad del IEHD a los Gobiernos Departamentales; esta es la propuesta (“completa”) a la que hace referencia la Sección 5.5 del presente Capítulo. En esta opción se maximizan las recaudaciones y las asignaciones presupuestarias a los gobiernos sub-nacionales.

CAPÍTULO VI. CAPACIDADES DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Como se ha dicho anteriormente, en Bolivia, para la recaudación y control de **Impuestos**, existen Administraciones Tributarias nacionales (Servicio de Impuestos Nacionales – SIN y Aduana Nacional – AN) y municipales (las Direcciones de Ingresos de las Oficinas Mayores de Finanzas, o equivalentes). En cuanto hace a **Tasas y Contribuciones Especiales** (Mejora o Plusvalía), las primeras se administran por cada entidad que las aplica, en los distintos niveles de Gobierno, mientras que las Contribuciones de Mejora o Plusvalía no se aplican actualmente en el país.

Para emitir opinión acerca de la calidad y fortaleza de las distintas entidades que ejercitan y cumplen, en el contexto planteado en el párrafo precedente, funciones de Administración Tributaria, conviene tomar como punto de referencia los retos que enfrentarían en el nuevo escenario que resultaría de aplicar la Propuesta de Modificaciones al Sistema Tributario Nacional contenida en el presente estudio¹²⁹.

Así, distinguiendo los niveles de Gobierno y los tipos de Tributo a administrar en cada caso, tenemos:

6.1. Gobierno Central.

6.1.1. Impuestos.

El Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) y la Aduana Nacional (AN) son entidades en las que el Estado ha invertido tiempo y recursos para su fortalecimiento institucional, desarrollo de sistemas y procedimientos y formación de recursos humanos. Aunque son entidades que aún requieren mayor desarrollo institucional en general, consideramos que los retos que se asigna al SIN¹³⁰ en la Propuesta de Modificaciones al Sistema Tributario Nacional contenida en el presente documento son administrables por dicha institución.

Mientras la supresión del RC-IVA, del Impuesto a las Salidas Aéreas al Exterior, del Impuesto a las Sucesiones y Transmisiones Gratuitas de Bienes y de los Regímenes Especiales o transitorios suponen más bien una disminución de sus responsabilidades; la implementación del Impuesto al Ingreso Personal puede tomar como base a los actuales sujetos pasivos del RC-IVA y del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) que se aplica a quienes ejercen profesiones y oficios de manera independiente, por lo que el reto no es mayor. Los sistemas, procesos, infraestructura y recursos humanos actuales no debieran tener conflictos al momento de organizar y ejecutar la aplicación del nuevo Impuesto. Bastará con una suficiente asignación presupuestaria para que la implantación del Impuesto al Ingreso Personal pueda ejecutarse sin contratiempos, sobre todo porque el diseño propuesto para dicho Impuesto es notablemente simple.

¹²⁹ El Anexo C presenta un listado de los funcionarios y autoridades de los gobiernos sub-nacionales que fueron entrevistados para la recopilación de información e intercambio de criterios.

¹³⁰ La Propuesta no afecta a las actuales atribuciones y responsabilidades de las Aduana Nacional.

6.1.2. Tasas.

Las entidades de jurisdicción nacional que aplican Tasas lo vienen haciendo desde hace bastante tiempo (a pesar de la ausencia de respaldo legal, como hemos comentando anteriormente). La ventaja de las Tasas es que su aplicación no requiere complicados mecanismos de administración. Lo que se tiene actualmente parece ser suficiente a estos fines, toda vez que nuestra Propuesta se refiere más bien a la “legalización” de las Tasas a aplicarse, pero no a su estructura técnica.

6.1.3. Contribuciones de Mejora o Plusvalía y otras Contribuciones Especiales.

Ya hemos advertido que actualmente estos Tributos no se están aplicando en el país, por lo que no existen funciones institucionales afectadas a estos fines. En el supuesto de implementarse una o más entidades destinadas (o equivalentes) a cumplir el rol de un Ministerio de Obras Públicas y se optara por aplicar este tipo de Tributo desde el nivel central del Estado, habrá que desarrollar las habilidades institucionales necesarias para su administración. No obstante, considerando que las Contribuciones de Mejora o Plusvalía suponen mecanismos más bien simples de administración, esto no debiera significar mayores esfuerzos institucionales si se cuenta con el apoyo técnico adecuado.

En cuanto hace a otras Contribuciones Especiales (excepto el caso de las dirigidas a financiar el Sistema de Seguridad Social, respecto de cuya administración abstenemos todo comentario por no formar parte del objeto del presente estudio), tales como los Peajes y las Tasas de Regulación Sectorial, las mismas ya son de aplicación actual y no se estima necesario el desarrollo de mecanismos administrativos adicionales a los ya utilizados.

6.2. Prefecturas.

6.2.1. Impuestos.

Ninguna Prefectura del país tiene desarrollada una unidad de Administración Tributaria. Esto no es crítico, toda vez que si no tienen Administraciones Tributarias es porque no las han necesitado hasta ahora (no existen Impuestos cuya recaudación y control esté a cargo de Prefectura alguna). Sin embargo, en caso de adoptarse el Impuesto Departamental a los Consumos Específicos que se propone en el presente estudio (o alguno otro en el futuro), evidentemente habrá que desarrollarse la habilidad institucional para su administración y control. Un buen punto de partida será la unidad actualmente responsable de recaudar las Tasas, pero esto no será suficiente; al contrario, será necesario un apoyo técnico efectivo y de alto impacto en el corto plazo para este propósito, máxime si además se asignara a Gobiernos Departamentales la recaudación del Impuesto a las Transacciones o inclusive del Impuesto al Ingreso Personal.

Debe tomarse en cuenta que una Administración Tributaria supone la existencia de un espacio institucional con funciones y recursos propios y especializados, que recomendablemente no deben “compartirse” con el resto de la estructura de la entidad matriz. Las características deseables y elementos fundamentales de una Administración Tributaria han sido reseñados en el punto 1.5.3. Elementos Institucionales, de este mismo documento; el recurso humano adecuado en cantidad y calidad es fundamental y crítico.

Para un adecuado funcionamiento de las Administraciones Tributarias Departamentales, habrá que pensar en una reingeniería de toda la organización.

6.2.2. Tasas.

Las Prefecturas ya recaudan Tasas por los servicios que prestan desde su nivel central (Ventanilla Única, en algunos casos) y a través de entidades como los Servicios Departamentales de Educación, Salud, Agropecuario, Caminos, Deportes, etc. (Cajas Recaudadoras). Reiterando que la aplicación de Tasas no requiere complicados mecanismos de administración, no se advierte conflicto en esta materia. No obstante, será importante avanzar en la estandarización de los procesos de percepción de las Tasas y establecer sistemas uniformes de recaudación y verificación, lo cual podría suponer mayor esfuerzo institucional en materia de recursos materiales y humanos.

6.2.3. Contribuciones de Mejora o Plusvalía y otras Contribuciones Especiales.

En el supuesto de implementarse este Tributo por las Prefecturas, siendo que actualmente no existen funciones institucionales afectadas a estos fines, habrá que desarrollar las habilidades institucionales necesarias para su administración. No obstante, reiteramos que las Contribuciones de Mejora o Plusvalía suponen mecanismos más bien simples de administración, por lo que esto no debiera significar mayores esfuerzos institucionales, sobre todo si se cuenta con el apoyo técnico adecuado.

En cuanto hace a otras Contribuciones Especiales, especialmente los Peajes, los mismos ya son de aplicación actual y no se estima necesario el desarrollo de mecanismos administrativos adicionales a los ya utilizados, sin perjuicio de la importancia de establecer sistemas uniformes de recaudación y verificación, lo cual podría suponer mayor esfuerzo institucional en materia de recursos materiales y humanos.

6.3. Gobiernos Municipales.

Ya se tiene mencionada la existencia de un mecanismo institucional de coordinación y apoyo entre las distintas Administraciones Tributarias municipales y entre ellas y el Gobierno Nacional: el Registro Único para la Administración Tributaria Municipal

(RUAT), que se sugiere mantener y en su caso fortalecer¹³¹. Actualmente el RUAT apoya la recaudación y control de los tributos municipales que gravan la propiedad y las transferencias de bienes inmuebles y vehículos automotores y la realización de actividades económicas en cada jurisdicción municipal¹³². En el ámbito del RUAT, no obstante advertirse una importante uniformidad de criterios entre las Administraciones Tributarias Municipales en temas de general conveniencia, todavía existen diferencias en cuanto asuntos o cuestiones específicas; un mayor intercambio de experiencias y la realización más o menos frecuente de encuentros y foros especializados podrían ayudar a acortar estas distancias.

6.3.1. Impuestos.

La Propuesta de Modificaciones al Sistema Tributario Nacional contenida en el presente estudio incluye la creación de un Impuesto al Ingreso de Pequeños Contribuyentes que sustituiría a los actuales Regímenes Tributarios o Transitorios y cuya Competencia se asignaría a los Gobiernos Municipales; considerando que el universo de contribuyentes afectado sería básicamente el mismo que el del estrato más bajo de las Patentes Municipales, se estima que los Gobiernos Municipales debieran desplegar suficiente eficiencia en su administración, pues tienen ya desarrollada experiencia y mecanismos suficientes para recaudar y controlar ingresos tributarios de estos sectores. La Propuesta incluye además la creación de un Impuesto a las Actividades Económicas equivalente a las actuales Patentes, por lo que el razonamiento de no conflictividad ni elevado esfuerzo institucional adicional se aplica también a este caso.

No obstante, la excesiva rotación de personal y la falta de procedimientos administrativos formalmente establecidos limitan la capacidad de las Administraciones Tributarias Municipales del país, en especial, pero no solamente, en cuanto hace a las funciones de Fiscalización y de Atención al Contribuyente. Parece evidente, además, que las limitaciones en materia de recursos humanos tanto en cantidad como en calidad constituyen un mal que aqueja al común de las Administraciones Tributarias Municipales en todas sus áreas. Resulta imprescindible resolver estas limitaciones en el corto plazo, estableciendo regímenes de carrera administrativa y estabilidad y capacitación laboral, manuales de funciones y procedimientos escritos formalmente aprobados, replanteando la organización de las Administraciones Tributarias Municipales y su ubicación dentro de la estructura de los respectivos Gobiernos Municipales, entre otras medidas evidentemente urgentes.

¹³¹ Además del beneficio de contar con sistemas informáticos notablemente eficientes, una de las ventajas del establecimiento del RUAT es que esta entidad administra unificadamente las relaciones de las Administraciones Tributarias Municipales con los 18 Bancos que recepcionan los pagos de Tributos Municipales, obteniéndose así costos más bajos por comisiones bancarias, además de la gestión del control y sanción por eventuales incumplimientos contractuales.

¹³² Cabe aclarar que actualmente, en materia de sistemas, están en línea con el RUAT las siguientes cantidades de Gobiernos Municipales: para Vehículos: 16; para Inmuebles: 10; y para Patentes: 7. Adicionalmente existen 20 Gobiernos Municipales conectados vía Internet (solamente para Vehículos). Existen además más de 100 módulos fuera de línea para el cobro de Impuestos sobre Vehículos. A partir del ejercicio 2008, el RUAT desplegará capacidad para atender a todos los Gobiernos Municipales del país, vía Internet, en cuanto hace a la imposición sobre Vehículos. No obstante que se trata de los Gobiernos Municipales que más recaudación tributaria obtienen, no cabe duda acerca de la importancia y necesidad de apoyar el fortalecimiento de las demás Administraciones Tributarias Municipales del país.

Otra limitación que debiera resolverse de manera urgente es la falta de interconexión entre Catastro y la Dirección de Recaudaciones que afecta, si no a todos, a la mayor parte de los Gobiernos Municipales. Siendo la imposición sobre Inmuebles una de las fuentes de ingresos municipales más importantes, esta relación y el desarrollo y actualización del Catastro mismo constituyen, sin lugar a dudas, medidas que deben encararse en el corto plazo.

Asimismo, es notoria la necesidad de fortalecer las áreas legal y de sistemas del común de las Administraciones Tributarias Municipales.

En caso de implementarse un Impuesto a los Juegos de Azar, asignando la Competencia de su recaudación y control a los Gobiernos Municipales, la complejidad o no de su administración dependerá de cómo se estructure el Impuesto. De todos modos, en general, este tipo de Impuesto tiende a ser simple en su administración¹³³, por lo que se estima que tampoco en este caso será necesario el desarrollo de mecanismos administrativos complejos o de elevado esfuerzo institucional, sin perjuicio de aplicarse los comentarios contenidos en los párrafos precedentes.

6.3.2. Tasas.

La Administración de Tasas es una de las habilidades más desarrolladas por los Gobiernos Municipales. La Propuesta no incluye modificaciones en esta materia, salvo algunas que más bien apuntan a la simplificación de sus mecanismos de aprobación legislativa, por lo que no será necesario el despliegue de ningún esfuerzo institucional adicional al actual. Aún así, existe la necesidad de fortalecer determinados elementos normativos para evitar, por ejemplo, que la Tasa de Aseo Urbano pueda no ser pagada por el Contribuyente en ocasión de pagar el servicio de provisión de energía eléctrica, cuyos distribuidores incluyen en sus facturas, por separado, los importes correspondientes a dicho Tributo.

Actualmente, en general, el pago de las Tasas Municipales se recibe en Cajas propias, siendo aconsejable que se procure, en el corto plazo, realizar estas operaciones mediante la red bancaria.

6.3.3. Contribuciones de Mejora o Plusvalía y otras Contribuciones Especiales.

La aplicación de Contribuciones de Mejora o Plusvalía, e inclusive los Peajes, que pudieran administrar los Gobiernos Municipales, requerirán el desarrollo de habilidades institucionales necesarias para su administración. No obstante, reiteramos que las Contribuciones de Mejora o Plusvalía suponen mecanismos más bien simples de administración, por lo que esto no debiera significar mayores

¹³³ Generalmente lo complicado de establecer un Impuesto a los Juegos de Azar eficiente consiste en diseñar una estructura de control simple y efectiva. Sin embargo, si la estructura establecida es adecuada, la administración del impuesto debiera ser esencialmente sencilla.

esfuerzos institucionales, especialmente si se cuenta con el apoyo técnico adecuado. Igual comentario merece el caso de los Peajes.

6.4. Relación de la Administración Tributaria Nacional con los Gobiernos Subnacionales.

Como fue mencionado con anterioridad, el Estado ha invertido tiempo y recursos para el fortalecimiento institucional de las administraciones tributarias a nivel nacional, desarrollando sistemas y procedimientos y en la formación de recursos humanos (en el Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional). Éstas son entidades que gozan de cierto nivel de autonomía ya que sus Directorios colegiados funcionan como la autoridad pertinente en la toma de decisiones. Sin embargo, debido a que la designación de los miembros de los Directorios está supeditada a acuerdos en el Poder Legislativo, la legitimidad e idoneidad de los miembros de dichos Directorios ha ido perdiendo su inicial fortaleza.

La implícita ligazón de los miembros de los directorios del SIN y de la AN con los partidos políticos, a través de su designación por el Poder Legislativo, resta credibilidad y transparencia a estas instituciones a los ojos de la población, y además, nuevamente, implícitamente, denota un alto nivel de centralismo en la toma de decisiones de administración tributaria.

Por otro lado, a pesar de que la mayoría de los recursos que actualmente reciben los Gobiernos Subnacionales depende de la administración tributaria central a través de la coparticipación tributaria, no existe ningún vínculo formal entre ellos. En la práctica los Prefectos y Alcaldes no tienen ninguna participación ni responsabilidad sobre las decisiones que se toman en las administraciones tributarias nacionales.

En este sentido, es recomendable que la forma de designación de los miembros (autoridades) de los Directorios sea modificada, anulando su designación por la vía legislativa. Una posibilidad es que los dos de los cinco miembros que conforman el directorio sean elegidos por el poder ejecutivo nacional (por ejemplo, uno designado por el Presidente y otro por el Ministro de Hacienda), y los otros tres sean designados por los Gobiernos Regionales (Departamentales).

CAPÍTULO VII. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

7.1. Conclusiones.

- En el contexto de un régimen autonómico a implantarse en el país, éste debe incluir el reconocimiento constitucional, a favor de los entes autónomos, de atribuciones específicas en materia de Poder, Potestad y Competencia tributarias, sujetas a principios y reglas de común cumplimiento obligatorio.
- El ejercicio de tales atribuciones, y de las que corresponden al Estado Nacional, debe tomar como punto de partida el actual Sistema Tributario, ajustado a los nuevos requerimientos de financiamiento público y al propio ejercicio de dichas nuevas atribuciones. Tales ajustes pueden ser los que se proponen en el presente estudio.
- Como resultado de la propuesta, las recaudaciones totales (tributos, regalías y patentes nacionales) para el periodo 2008-2012 se incrementan en 6,982 millones de Bolivianos con respecto a lo que se recaudaría sin los cambios propuestos. Como consecuencia de aplicar la propuesta los ingresos del gobierno central disminuyen en Bs. 25,477 millones (para el mismo periodo), mientras que los ingresos de los gobiernos sub-nacionales crecen significativamente. En promedio, la participación del Gobierno Nacional disminuye en un 17.7 por ciento mientras que los gobiernos sub-nacionales reciben adicionalmente este mismo porcentaje.

7.2. Recomendaciones.

- Cada Administración Tributaria, sea cual fuere el nivel de Gobierno de que se trate, deberá estar dotada de la misma capacidad y atribuciones que las demás para el dictado y disposición de normas administrativas que impongan, según sus estrategias, los deberes y formalidades que deben cumplir los particulares para asegurar el cumplimiento de las Obligaciones Tributarias a su cargo.
- Los procesos administrativos y jurisdiccionales por medio de los cuales deban dirimirse las controversias tributarias deben estar sujetos a un mismo procedimiento e institucionalidad legalmente establecida, garantizándose de igual forma las garantías procesales a los contribuyentes, independientemente del Tributo y del nivel de Gobierno de que se trate. En todos los casos, los actos de las Administraciones Tributarias deben estar sujetos a un control jurisdiccional uniforme.
- La tipificación y sanción de los Ilícitos Tributarios debe ser única y uniforme en todos los casos. También deben ser uniformes los medios institucionales para su aplicación.
- Tratándose de un único Estado, el ejercicio de su Soberanía ante terceros también es único. Consecuentemente, solamente el Estado Nacional deberá

poder comprometer y celebrar acuerdos y tratados internacionales relativos a la materia tributaria.

- El instrumento legal que regula la relación Fisco – Contribuyente (Código Tributario), debe ser único y de aplicación obligatoria por todos los niveles de Gobierno, garantizándose así unívocos criterios en materias tales como las definiciones y conceptos técnico jurídicos de la materia, Prescripción, Consulta, normas supletorias, plazos, etc. Debiera mantenerse el método de Codificación Limitada ya institucionalizado en el país desde hace varias décadas.
- La Constitución Política y las normas legales debieran recoger de manera más ordenada y evidente los Principios que animan la materia tributaria, y utilizar de manera uniforme y homogénea la terminología técnica apropiada, evitándose términos generalistas como contribuciones, gravámenes o inclusive Impuestos cuando se refieran a Tributos, sobre todo al momento de definir atribuciones relativas al Poder, Potestad y Competencia tributarias.
- Se recomienda la creación del Impuesto al Ingreso Personal mediante Ley nacional, reglamentación y competencia del gobierno nacional. Con una alícuota de 15 por ciento y cuatro salarios mínimos nacionales como única deducción. Éste Impuesto se coparticiparía de la siguiente manera: departamentos 75%, municipios 20% y universidades 5%. Para el primer año se estiman recaudaciones de aproximadamente Bs. 900 Millones. Dada la creación del Impuesto al Ingreso Personal también se recomienda la eliminación del Régimen Complementario al IVA.
- Se recomienda la creación del Impuesto al Ingreso de Pequeños Contribuyentes mediante ley nacional, reglamentación nacional y municipal, y competencia del Gobierno Municipal. Éste Impuesto no se coparticiparía, destinándose la totalidad de las recaudaciones a los Gobiernos Municipales. Para el primer año se estiman recaudaciones de aproximadamente Bs. 40 Millones. Dada la creación de éste Impuesto se recomienda la eliminación del Régimen Tributario Simplificado y del Sistema Tributario Integrado.
- Se recomienda eliminar el sistema de créditos del IUE al IT y también coparticipar el IT de la siguiente manera: Departamentos 75%, Municipios 20% y Universidades 5%.
- Se recomienda establecer en la Constitución Política la facultad de los Gobiernos Departamentales de crear Impuestos a los Consumos Específicos para productos no gravados por el actual ICE e IEHD, a ser aplicados en sus respectivas jurisdicciones. Asimismo coparticipar el ICE de la siguiente manera: Departamentos 75%, Municipios 20% y Universidades 5%, y destinar la recaudación del IEHD en un 100% a los Departamentos.
- A través de disposición Constitucional se recomienda aclarar la naturaleza impositiva de las Patentes sustituirlas por un Impuesto a las Actividades Económicas, a crearse mediante Ley nacional, con reglamentación nacional y municipal, y de competencia Municipal, donde cada Gobierno Municipal

aprueba el arancel. Por tanto, se elimina actual trámite legislativo (Dictamen del Ministerio Hacienda y Resolución Senatorial).

- Todas las Tasas, incluidas las Municipales, deben crearse mediante una Ley general. Cada entidad reglamenta y aplica las Tasas autorizadas. En el caso de las Tasas Municipales, se elimina el actual trámite legislativo (Dictamen del Ministerio Hacienda y Resolución Senatorial). Debe notarse que esto requiere disposición constitucional.
- Debe habilitarse la aplicación de Contribuciones de Mejora o Plusvalía, mediante Ley general, especialmente por Gobiernos Departamentales y Municipales. Cada entidad reglamenta y aplica las Contribuciones autorizadas.
- Debe tenderse a sustituir los actuales incentivos fiscales regionales o locales por un sistema nacional de incentivos, a aplicarse por cada nivel de Gobierno/entidad, cuyo costo sea financiado por la región/entidad beneficiaria, en proyectos de demostrado beneficio económico y social nacional, regional o local.
- Se recomienda establecer en la Constitución la facultad de los Gobiernos Departamentales de poder imponer sobretasas a Impuestos preestablecidos. Las sobretasas serían aplicadas por la misma Administración Tributaria que recauda el Impuesto original. El producto de la sobretasa se destina íntegramente al Gobierno Departamental que impuso la sobretasa.
- Las futuras reformas tributarias debieran hacerse en consenso entre los tres niveles de Gobierno.
- Las Prefecturas, que anteriormente percibían las Regalías de las empresas productoras y contaban con la verificación de YPFB, ahora cuentan solamente con esta empresa pública para ambas funciones, lo que nos anima a sugerir que debieran dotarse de un mecanismo de control, no tan sofisticado como una Administración Tributaria de Regalías Hidrocarburíferas, pero sí lo suficientemente desarrollado como para verificar de manera adecuada la calidad de la oportunidad e importe de estas Regalías, según los niveles de producción de cada Departamento; seguramente un esfuerzo conjunto de todas las Prefecturas, constituyendo una suerte de RUAT Departamental, les permitiría hacer un control común y de bajo costo, máxime se aprovecha para controlar también el Impuesto Complementario de la Minería (ICM) y las Regalías Forestales, además de su participación en el Impuesto Directo a los Hidrocarburos (IDH). Esto no inhibe la necesidad de fortalecer individualmente determinadas capacidades de fiscalización como por ejemplo el control de la circulación de minerales y maderas en las trancas y carreteras.
- Es importante que los ingresos fiscales se distribuyan, en el futuro, de una manera más homogénea, con fórmulas comunes a todos los Impuestos y Regalías.

BI BLI OGRAFÍA

- Alborta Valda, Patricia; Montalvo Marcelo y Zapata Cusicanqui, Marco. *Bolivia: Régimen de Transferencias Intergubernamentales para las Autonomías Regionales*. USAID, Agosto 2005.
- Andrieu, Pedro E. *Centralización y Descentralización en Argentina*. 23/09/99.
http://www.clad.org.ve/anales4/andrieu.html#_ftn1
- Arias, L. y Plazas, M., *La Armonización Tributaria de los Impuestos Indirectos en los Países de la Comunidad Andina*. BID, Mayo, 2002.
- Barrios Suvelza, Franz Xavier. *El Estado triterritorial. Una nueva descentralización para Bolivia* FES-ILDIS / Plural editores. La Paz. 2002.
- Brewer-Carías, Allan R. *El Estado federal descentralizado y la centralización de la federación en Venezuela. Situación y perspectiva de una contradicción constitucional*. En Revista virtual Provincia, N° 11, enero-junio 2004. Universidad de Los Andes: <http://www.saber.ula.ve./cieprol/provincia>.
- Bird, Richard M., *Intergovernmental Fiscal Relations in Latin America: Policy Design and Policy Outcome*. Inter-American Development Bank, (sin fecha).
- Bird, Richard M., *Rethinking Tax Assignment: The Need for Better Subnational Taxes*, Abril 1999.
- Bird, Richard. *Los Impuestos Subnacionales en el Marco de una Reforma Fiscal*. Departamento de Asuntos Fiscales. Fondo Monetario Internacional, 2001.
- Bahl, Roy. *Intergovernmental Transfers in Developing and Transition Countries: Principles and Practice*. Banco Mundial, 1999.
- Bustos, A. *Lecciones de Hacienda Pública II (La financiación del sector público)*. Colex. Madrid. 1999.
- Constitución Política del Estado, aprobada en 1967 y modificada mediante Leyes 1473 de 01 de abril de 1993, 1585 de 12 de agosto de 1994, 1615 de 06 de febrero de 1995, 2410 de 01 de agosto de 2002, 2631 de 20 de febrero de 2004 y 2650 de 13 de abril de 2004.
- Código de Minería (Ley 1777 de 17 de marzo de 1997).
- Código Tributario Boliviano (abrogado). Ley 1340 de 1992.
- Código Tributario Boliviano (vigente). Ley 2492 de 02 de agosto de 2003.
- Cossio M., Fernando, *El Sistema Impositivo Boliviano: Sostenibilidad e Impactos a los Pobres*. World Bank Institute, 2001.

- Díaz-Cayeros Alberto and McLure Charles E., Jr., *Tax Assignment in Fiscal Decentralization: Lessons From Mexico*, (sin fecha).
- Ebel, Robert, *Logic of Decentralization and Worldwide Overview*, Mediterranean Development Forum. Marrakech, Morocco, Septiembre 1998.
- Finot, Iván, (2001). *Descentralización en América Latina: teoría y práctica*. Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social – ILPES. Santiago, Chile.
- Hall, Jeffrey & Jenkins, Glenn, *The Transition to a Revenue Authority*, Harvard University International Tax Program, 1995.
- Hoyt, William H. *The Assignment and Division of the Tax Base in a System of Hierarchical Governments*, Institute for Federalism & Intergovernmental Relations, Sept. 2005.
- Hussey, Ward & Lubick, Donald. *Basic World Tax Code and Commentary*, 1996 Edition, International Tax Program, Harvard Law School, 1985.
- Jarach, Dino. *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*.
- Jenkins, Glenn y Shukla, Gangadhar, *Public Finance in Open Economies*, Harvard International Tax Program, Harvard University, 1997.
- Jiménez F., Delgadillo M.F., Pardo R., Loma I., Gamboa R., Mariscal, M., y Ortiz J., *El Sistema Tributario y el Sector Informal en Bolivia*. UDAPE, La Paz, 2001.
- Kelly, Roy, *Intergovernmental Revenue Allocation Theory and Practice: Application to Nepal*, HIID, Harvard University, 1998.
- Ley 1836 de 01 de abril de 1998, del Tribunal Constitucional.
- Ley 1700 de 12 de Julio de 1996.
- Ley 1777 de 17 de marzo de 1997 (Código de Minería).
- Ley 1731 de 25 de noviembre de 1996.
- Ley Forestal
- Ley 3058 de 17 de mayo de 2005 (Ley de Hidrocarburos vigente) y Leyes de Hidrocarburos precedentes.
- Ley 843 y sus modificaciones, incluida la dispuesta mediante Ley 1606 de 22 de diciembre de 1994.
- Ley de Municipalidades 2028 de 28 de octubre de 1999.
- Ley de Participación Popular 1551 de 20 de abril de 1994.
- Ley de Descentralización Administrativa 1654 de 28 de julio de 1995.
- Ley de Hidrocarburos 3058 de 17 de mayo de 2005 y Decreto Supremo 28421 de 21 de octubre de 2005.
- Ley 2042 (Ley de Administración Presupuestaria) de 21 de diciembre de 1999
- Ley 1314 de 27 de febrero de 1992.
- Ley del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).
- Ley General de Aduanas.

- Martín, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F. *Derecho Tributario General*.
- Martínez Bravo, Juan Alberto. *Derecho Administrativo Boliviano (una visión actual)*. Centro de Publicaciones UPSA. Santa Cruz. 2002.
- Martínez-Vasquez, Jorge, *The Assignment of Expenditure Responsibilities*, Economic Development Institute, World Bank 1999.
- Martínez-Vázquez, J. *The Impact of Budgets on the Poor: Tax and Benefit Incidence*. 2001.
- McLure, Charles E., Jr., *The Tax Assignment Problem: Conceptual and Administrative Considerations in Achieving Subnational Fiscal Autonomy*, Hoover Institution, Stanford University. Economic Development Institute, World Bank 1999.
- Miranda Talero, Alfonso. *El Derecho de las Finanzas Públicas*. Agora Editores. Primera Ed. Bogotá. 1991.
- Musgrave, Richard, *The Theory of Public Finance*. 1959
- Musgrave, Richard y Peggy B., *Public Finance in Theory and Practice*, 5Th Edition, Mc Graw Hill, 1989.
- Oates, Wallace E., *Fiscal Federalism*. 1972
- Organization for Economic Co-Operation and Development (OECD), *Taxing Powers Of State And Local Government*, OECD Tax Policy Studies 1999.
- Pereira Stambuk, Juan Carlos. *La Política y la Administración Tributaria en el Marco de la Descentralización Fiscal*. Red de Análisis Fiscal – RAF. Ministerio de Hacienda. Documento de Trabajo RAF 004/2006. La Paz, Bolivia. Febrero 2006.
- Plazas Vega, Mauricio A. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Las Ideas Políticas de la Hacienda Pública*. Ed. TEMIS S.A., Bogotá, Colombia, 2000.
- Programa Conjunto de Tributación OEA-BID. *Modelo de Código Tributario para América Latina*. Washington D.C. 1969.
- Seligman, E. R. *Essays in Taxation*. Macmillan. New York. 1985.
- Smart, Michael y Bird Richard. *Intergovernmental Fiscal Transfers: Some Lessons from International Experience*. International Tax Program, University of Toronto, 2001.
- Taliercio, Robert Jr., *Administrative Reform as Credible Commitment: the Design, Sustainability, and Performance of Semi-Autonomous Revenue Authorities in Latin America*, PhD Thesis, KGS, Harvard University, Nov. 2000.

- International Monetary Fund. *Tax Law Design and Drafting*, ed. Victor Thuronyi, Volume 1, Washington D.C., 1996.
- International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department. *Tax Policy Handbook*, ed. Parthasarathi Shome, Washington D.C., 1995.
- Urenda Díaz, Juan Carlos. *Descentralización Administrativa en Bolivia. Conceptos Fundamentales y Análisis*. Editorial Los Amigos del Libro, 1992.
- World Bank Development Report 1999/2000, *Decentralization: Rethinking Government (Capítulo 5)*.
- World Bank Institute. *Decentralization Briefing Notes*. Varios autores, editado por Litvack J. y Seddon J. Banco Mundial.
- XIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, *El Reparto de Competencias Tributarias en los Distintos Niveles de Gobierno.*, Palma de Mallorca – España – 1987. www.ildt.org.
- Zapata, Juan Antonio, *Descentralización en Bolivia*, Banco Interamericano de Desarrollo, Agosto 2007.
- Zapata, Marco, *Lineamientos para un Nuevo Sistema de Transferencias Intergubernamentales en Función a las Autonomías Departamentales*. Ministerio de Hacienda, RAF, Bolivia. 2005.

ANEXOS

ANEXO A. MODELO DE ESTIMACIÓN DE RECAUDACIONES: GUÍA PRÁCTICA.

1. DESCRIPCIÓN DEL MODELO:

1.1. Propósito del Modelo de Proyección de Ingresos.

El principal propósito del Modelo de proyección de ingresos es el de dotar de una herramienta práctica que podrá ser utilizada para calcular los potenciales impactos de cambios en el sistema tributario y de regalías al momento de la toma de decisiones respecto las relaciones fiscales inter-gubernamentales.

El Modelo es una base de datos automatizada presentada como una planilla de cálculo de Excel® parametrizada, que permite elaborar diferentes proyecciones de recaudación y distribución tributaria y de regalías.

Las siguientes secciones describen la base de datos utilizada para las estimaciones, las variables independientes, la capacidad de generación de resultados y la forma de utilización del Modelo como una herramienta de proyección de recaudaciones.

1.2. Base de Datos del Modelo.

La base de datos del Modelo de estimación de ingresos se basa en los datos observados de recaudación del ejercicio 2006. Las fuentes de cada serie de datos son las siguientes:

- 1) Datos de recaudaciones de renta interna y de recaudaciones municipales: Viceministerio de Política Tributaria
- 2) Datos de gravamen aduanero: Boletín de Recaudaciones de la Aduana Nacional.
- 3) Datos de regalías y patentes de hidrocarburos: Unidad de Programación Fiscal (UPF)
- 4) Datos de regalías y patentes mineras: Unidad de Análisis de Políticas Económicas y Sociales (UDAPE).

La desagregación de ingresos del Modelo incluye las siguientes fuentes y los siguientes datos para el año 2006:

Cuadro 1.

INGRESOS TRIBUTARIOS, REGALIAS Y PATENTES (En Bolivianos de 2007)

CONCEPTOS	2006
INGRESOS TRIBUTARIOS	
Renta Interna	
Impuesto a las Utilidades de las Empresas	2,906,472,707
Impuesto a las Transacciones	1,811,773,088
Impuesto al Valor Agregado	6,405,323,185
Impuesto a los Consumos Específicos	782,340,858
Impuesto a los Hidrocarburos y sus Derivados	1,999,755,560
Impuesto Directo a los Hidrocarburos	5,497,171,483
Impuesto al Ingreso Personal	
Otros Impuestos	
Régimen Complementario IVA	215,914,248
Impuesto a Viajes al Exterior	40,444,322
Transmisión Gratuita de Bienes	8,779,492
Régimen Agropecuario Unificado	11,183,188
Régimen Tributario Simplificado	6,848,118
Régimen Tributario Integrado	113,043
Transacciones Financieras - ITF	446,057,780
Otros (incluye Prog. Transitorios)	243,697,652
Renta Aduanera	
Gravamen Arancelario	920,737,945
Impuestos y Tasas Municipales	
Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles	454,778,989
Impuesto a la Propiedad de Vehículos	146,096,185
Imp. Mun. a la Transferencia de Inmuebles	130,071,525
Imp. Mun. a la Transferencia de Vehículos	16,017,271
Tasas y Patentes Municipales	48,386,674
Impuesto al Ingreso de Pequeños Contribuyentes	
REGALIAS	
Regalías Mineras	407,613,000
Regalías por Hidrocarburos	
Nacionales	1,037,275,000
Prefecturales	2,072,699,000
PATENTES Y CONCESIONES	
Patentes Forestales	18,363,972
Patentes Petroleras	38,545,000
Concesiones Mineras	26,754,293
Otras Patentes	4,531,567
TOTAL INGRESOS	25,697,745,144

1.3. Variables independientes

Las variables independientes que se pueden utilizar para la proyección de ingresos son: el potencial crecimiento económico; el nivel de inflación; la eficiencia impositiva para cada componente de: renta interna, renta aduanera, impuestos municipales, patentes, regalías mineras, regalías por hidrocarburos; el potencial incremento en el

precio de los hidrocarburos, y los posibles volúmenes de venta de gas a Brasil, Argentina y otros países.

Además el Modelo tiene como variables independientes la participación tributaria para: renta interna, renta aduanera, impuestos y tasas municipales, y la distribución de regalías; así permitiendo la modelación de diferentes escenarios respecto a la asignación tributaria.

1.4. Ajustes para que el año base sea el 2007

Para permitir que el Modelo sea utilizado durante el año 2008 en adelante, con base en las recaudaciones observadas del año 2007 (en vez de 2006), existe una variable independiente de eficiencia tributaria para todos los tipos de ingreso para la estimación de los ingresos del 2007, de esta forma todas las estimaciones para el año 2008-2012 se basan en el año 2007. Es decir, el Modelo permite, que una vez que existan cifras de recaudación observadas para el año 2007, éstas sean alimentadas al Modelo en forma de factores de cambio porcentual en la eficiencia y así las estimaciones para el periodo 2008-2012 incluyan las más recientes tendencias en las recaudaciones.

1.5. Resultados que genera el Modelo

El Modelo de proyección estima los ingresos para cada año del periodo 2008-2012, para cada una de las variables descritas en el Cuadro 1. Además, el Modelo estima los ingresos de forma agregada (2008-2012) para los diferentes niveles gubernamentales, en valor (Bs.) y en estructura porcentual (%).

2. MANEJO DEL MODELO:

2.1. Abrir y Grabar Simulaciones con el Modelo:

➤ Abrir paquete computacional Microsoft Excel®

➤ Abrir el Archivo: "Modelo COPIA ORIGINAL.xls"

Se abrirá una ventana que dice "introduzca la contraseña, o abra como solo lectura" ("enter password, or open read only"), clic en "solo lectura" ("read only"). [La contraseña solamente limita a grabar el file con el mismo nombre que el Archivo Original. Esto es así para que siempre se mantenga el Archivo: "MODELO ORIGINAL VACIO.xls" sin cambios ni modificaciones].

➤ Hacer clic en "read only" ("solo lectura")

[Es recomendable que se grabe cada escenario o simulación con un diferente nombre: e.g. "escenario1.xls", etc. (se puede utilizar cualquier nombre menos "MODELO ORIGINAL VACIO.xls" que esta reservado para el Modelo en su estado original).]

2.2. Efectuar Simulaciones con el Modelo:

- Introducir los datos deseados en la celdas macadas de azul; estas cambiaran a naranja cuando el valor sea insertado. (*Cualquier celda de color Naranja o Azul es una variable independiente y por ende al ser modificada afecta los resultados del modelo*)

- **EFICIENCIA TRIBUTARIA:** Los datos para la eficiencia tributaria pueden ser insertados para cada componente de:

- Renta interna (IMPUESTOS DE NIVEL NACIONAL):

Factor de Eficiencia	<i>Eficiencia 2007</i>	<i>Efic. 2008-2012</i>
Impuesto a las Utilidades de las Empresas		
Impuesto a las Transacciones		
Impuesto al Valor Agregado		
Impuesto a los Consumos Específicos		
Impuesto a los Hidrocarburos y sus Derivados		
Impuesto Directo a los Hidrocarburos		
Otros Impuestos		
Régimen Complementario IVA		
Impuesto a Viajes al Exterior		
Transmisión Gratuita de Bienes		
Régimen Agropecuario Unificado		
Régimen Tributario Simplificado		
Régimen Tributario Integrado		
Transacciones Financieras - ITF		
Otros (incluye Programa Transitorio)		

- Impuestos municipales (IMPUESTOS Y TASAS DE NIVEL MUNICIPAL):

Factor de Eficiencia	<i>Eficiencia 2007</i>	<i>Efic. 2008-2012</i>
Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles		
Impuesto a la Propiedad de Vehículos		
Imp. Mun. a la Transferencia de Inmuebles		
Imp. Mun. a la Transferencia de Vehículos		
Otros (tasas, patentes Mun., etc.)		

- Renta aduanera (ARANCELES DE IMPORTACIÓN):

Factor de Eficiencia	<i>Eficiencia 2007</i>	<i>Efic. 2008-2012</i>
Gravamen Arancelario		

- Patentes, regalías mineras, regalías por hidrocarburos (REGALÍAS Y PATENTES NACIONALES):

Factor de Eficiencia Regalias	<i>Eficiencia 2007</i>	<i>Efic. 2008-2012</i>
Regalías Mineras		
Regalías por Hidrocarburos		
Factor de Eficiencia Patentes		

- Debe notarse que teóricamente existe un control efectivo de las regalías (eficiencia 100%) y por lo tanto no debería esperarse incrementos en eficiencia. *[El modelo permite insertar valores en estas celdas únicamente con el propósito de simular situaciones extremas, sin embargo, se advierte que el insertar una variable diferente a cero (0), en la mayoría de los casos, carecería de sentido]*

➤ **PRECIOS DE MINERALES E HIDROCARBUROS:** Variables para la estimación de la variación anual en los precios de minerales e hidrocarburos (que afectan las recaudaciones por regalías):

Precios de Minerales e Hidrocarburos		
Cambio promedio en precios Hidrocarburos		Incremento real en precios (anual)
Cambio promedio en precios Minerales		Incremento real en precios (anual)

➤ **VOLÚMENES DE VENTA DE GAS:** Variables para la estimación de la variación en el volumen de ventas de gas natural al exterior (Brasil, Argentina y Otros), en millones de metros cúbicos día (MMm³D). Se simplifica el Modelo estimando que los incrementos en el volumen de venta de gas se darían de forma uniforme durante los cinco años del periodo 2008-2012; por ende, en el modelo solamente se necesita insertar el volumen estimado para el 2008 y para el 2012.

Volumenes de venta de gas (en MMm ³ D)	2008	2012	Cambio (%)
Brasil			0.00%
Argentina			0.00%
Otros			0.00%
Total	-	-	0.00%

➤ **VARIABLES MACROECONÓMICAS:** Existen dos variables CRECIMIENTO ECONÓMICO e INFLACIÓN que actúan de la siguiente manera:

- CRECIMIENTO ECONÓMICO: Todas las estimaciones crecen anualmente con el factor de crecimiento económico que se vaya a insertar (en porcentaje del PIB):

Crecimiento económico		% del PIB
-----------------------	--	-----------

- INFLACIÓN: El Modelo permite que se incluya el nivel de inflación para que las proyecciones se puedan observar en términos nominales (Bs. corrientes). *[Es recomendable que las simulaciones utilicen el Modelo con la variable de inflación en cero (0), para proyectar las recaudaciones en términos reales, permitiéndose observar las tendencias de crecimiento de manera más cabal.]*

Inflación		% Anual
-----------	--	---------

- **DISTRIBUCIÓN DE LOS INGRESOS:** Además de proyectar los ingresos para los próximos cinco años, el Modelo simula una distribución de los ingresos nacionales, departamentales, municipales y otros (i.e. universidades, ministerios y otras entidades públicas para el caso de las patentes nacionales).

Se debe insertar el porcentaje de participación para cada nivel de gobierno; si existe un nivel que no participa en la recaudación se debe dejar la variable en cero. *[La ultima columna del cuadro (que no son variables activas del Modelo) sirve exclusivamente para comprobar que la suma de las participaciones ascienda a un 100 por ciento]*

	<i>Nacional</i>	<i>Departamental</i>	<i>Municipal</i>	<i>Otros</i>	<i>Total</i>
Renta Interna					
Impuesto a los Hidrocarburos y sus Derivados					0.0%
Impuesto a las Transacciones Financieras					0.0%
Impuesto Directo a los Hidrocarburos					0.0%
Todos los demas					0.0%
Impuesto a las Utilidades de las Empresas					0.0%
Impuesto a las Transacciones					0.0%
Impuesto al Valor Agregado					0.0%
Impuesto a los Consumos Específicos					0.0%
Régimen Complementario IVA					0.0%
Impuesto a Viajes al Exterior					0.0%
Transmisión Gratuita de Bienes					0.0%
Régimen Agropecuario Unificado					0.0%
Régimen Tributario Simplificado					0.0%
Régimen Tributario Integrado					0.0%
Otros (incluye Prog. Transitorios)					0.0%
Renta Aduanera					0.0%
Impuestos Municipales					0.0%
Regalías Mineras					0.0%
Regalías por Hidrocarburos					0.0%
Patentes Forestales					0.0%
Patentes Hidrocarburos					0.0%
Patentes Mineras					0.0%

- **VALORES FISCALES:** Actualmente no se coparticipan los ingresos que recauda el Estado a través de Valores Fiscales. Dado que, en la teoría, no existe ninguna razón para que se traten estos instrumentos fiscales de diferente manera (que cualquier otro papel moneda) y que se coparticipen estos recursos como cualquier otra recaudación en efectivo; el Modelo incluye una variable de ajuste. En el caso que se mantenga esta variable en cero (0) el Modelo coparticipa la totalidad de los ingresos (incluidos los ingresos proyectados a ser recaudados en Valores Fiscales). *[En el caso que se inserte un valor porcentual en esta variable, este valor es equivalente al monto que NO se coparticipa]*.

Rec. en valores fiscales Imp. Coparticipacion		del total de las recaudaciones sujetas a la coparticipacion
Rec. en valores fiscales IEHD		del total de las recaudaciones del IEHD

- **MODIFICACIONES AL SISTEMA TRIBUTARIO:** El Modelo permite que se simulen situaciones donde se eliminen impuestos y/o tasas municipales, o se creen impuestos (el Impuesto al Ingreso Personal y el Impuesto al Ingreso de Pequeños Contribuyentes¹). Al insertar la palabra “SI” el Modelo mantiene las estimaciones para determinado impuesto o tasa a lo largo del tiempo, mientras que cuando se inserta la palabra “NO” el modelo elimina el impuesto de las estimaciones de recaudación:

Renta Interna		
Impuesto a las Utilidades de las Empresas	<input type="checkbox"/>	Mantener = SI, Eliminar = NO
Impuesto a las Transacciones	<input type="checkbox"/>	Mantener = SI, Eliminar = NO
Impuesto al Valor Agregado	<input type="checkbox"/>	Mantener = SI, Eliminar = NO
Impuesto a los Consumos Específicos	<input type="checkbox"/>	Mantener = SI, Eliminar = NO
Impuesto a Hidrocarburos y Derivados	<input type="checkbox"/>	Mantener = SI, Eliminar = NO
Impuesto Directo a los Hidrocarburos	<input type="checkbox"/>	Mantener = SI, Eliminar = NO
Impuesto al Ingreso Personal	<input type="checkbox"/>	Imponer = SI, Mantener desgravado = NO
Otros Impuestos	<input type="checkbox"/>	
Régimen Complementario IVA	<input type="checkbox"/>	Mantener = SI, Eliminar = NO
Impuesto a Viajes al Exterior	<input type="checkbox"/>	Mantener = SI, Eliminar = NO
Transmisión Gratuita de Bienes	<input type="checkbox"/>	Mantener = SI, Eliminar = NO
Régimen Agropecuario Unificado	<input type="checkbox"/>	Mantener = SI, Eliminar = NO
Régimen Tributario Simplificado	<input type="checkbox"/>	Mantener = SI, Eliminar = NO
Régimen Tributario Integrado	<input type="checkbox"/>	Mantener = SI, Eliminar = NO
Transacciones Financieras - ITF	<input type="checkbox"/>	Mantener = SI, Eliminar = NO
Otros (incluye Prog. Transitorios)	<input type="checkbox"/>	Mantener = SI, Eliminar = NO
Renta Aduanera		
Gravamen Arancelario	<input type="checkbox"/>	Mantener = SI, Eliminar = NO
Impuestos y Tasas Municipales		
Impuesto Propiedad Bienes Inmuebles	<input type="checkbox"/>	Mantener = SI, Eliminar = NO
Impuesto a la Propiedad de Vehículos	<input type="checkbox"/>	Mantener = SI, Eliminar = NO
Imp. Mun. a Transferencia de Inmuebles	<input type="checkbox"/>	Mantener = SI, Eliminar = NO
Imp. Mun. a Transferencia de Vehículos	<input type="checkbox"/>	Mantener = SI, Eliminar = NO
Tasas y Patentes Municipales	<input type="checkbox"/>	Mantener = SI, Eliminar = NO
Impuesto al Ingreso de Peq. Contrib.	<input type="checkbox"/>	Imponer = SI, Mantener RTS y STI = NO

- **MODIFICACIONES AL SISTEMA TRIBUTARIO - IMPUESTO AL INGRESO PERSONAL:** El Modelo permite que se introduzcan variables para la estimación de recaudaciones de un Impuesto al Ingreso Personal (IIP), para tal efecto se debe introducir:

- **La recaudación estimada** del impuesto en pesos bolivianos para el año 2008:

Recaudaciones Impuesto al Ingreso Personal	<input type="text"/>	En Bs. (2008)
--	----------------------	---------------

- **El factor de eficiencia** esperado o porcentaje en que estima las recaudaciones incrementaran de forma anual en los próximos cinco años:

Factor de Eficiencia	<input type="text"/>	En %
----------------------	----------------------	------

¹ En el estudio donde se generó el Modelo se recomienda la creación de un Impuesto al Ingreso Personal y un Impuesto al Ingreso de Pequeños Contribuyentes; sin embargo si el usuario del Modelo desea estimar los impactos de la creación de otros impuestos, puede utilizar estas mismas variables del Modelo y cambiar el nombre del tributo, el monto estimado de recaudación y el porcentaje de crecimiento en el tiempo.

- **La distribución de los ingresos** proyectada para el IIP, en porcentaje (nacional, departamental, municipal y otros - i.e. universidades, ministerios y otras entidades públicas para el caso de las patentes nacionales):

	Nacional	Departamental	Municipal	Otros	Total
Distribucion del Impuesto al Ingreso Personal					0.0%

- Otros ajustes: El Modelo permite que se introduzcan dos diferentes tipos de ajustes adicionales al IIP:
 - 1) Al introducir el IIP y eliminar el RC-IVA, el Modelo elimina todas recaudaciones por concepto de RC-IVA y las reemplaza por los ingresos calculados para el impuesto al ingreso. Sin embargo, en la tributación del IIP estarían incluidos los ingresos por concepto de intereses percibidos en las entidades financieras. Por tanto, el Modelo permite introducir un factor que “repone” las recaudaciones por concepto de impuestos sobre intereses percibidos:

RC-IVA que se recupera por IIP sobre Intereses		(en porcentaje)
--	--	-----------------

- 2) Cuando los profesionales independientes pasen del sistema actual (donde están sujetos al IUE) al del impuesto al ingreso personal, un porcentaje de las recaudaciones del IUE se verán afectadas; el Modelo permite introducir un factor que disminuye las recaudaciones del IUE respectivamente:

IUE perdido profesionales independientes		(en porcentaje)
--	--	-----------------

- **MODIFICACIONES AL SISTEMA TRIBUTARIO - IMPUESTO AL INGRESO DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES:** El Modelo permite que se introduzcan variables para la estimación de recaudaciones de un Impuesto al Ingreso de Pequeños Contribuyentes (IIPC), para tal efecto se debe introducir:

- **La recaudación estimada** del impuesto en pesos bolivianos para el año 2008:

Rec. Impuesto Ingreso de Peq. Contrib.		En Bs. (2008)
--	--	---------------

- **El factor de eficiencia** esperado o porcentaje en que estima las recaudaciones incrementaran de forma anual en los próximos cinco años:

Factor de Eficiencia		En %
----------------------	--	------

- **La distribución de los ingresos** proyectada para el IIPC, en porcentaje (nacional, departamental, municipal y otros - i.e. universidades, ministerios y otras entidades públicas para el caso de las patentes nacionales):

	Nacional	Departamental	Municipal	Otros	Total
Distribucion Impuesto Ingreso de Peq. Cont.					0.0%

- **MODIFICACIONES AL SISTEMA TRIBUTARIO - ELIMINACIÓN DE LA RELACIÓN IUE-IT:** El Modelo permite que se simule y estimen las recaudaciones tomando en cuenta el incremento que representaría la eliminación de la relación del IT con el IUE (eliminar el hecho de que el monto que se paga por concepto de IUE se considere como pago a cuenta contra el IT):

Incremento en IT por elimina. relacion IUE-IT		En %
---	--	------

2.3. Obtención de Resultados con el Modelo:

- Al introducir los datos deseados en la celdas macadas de azul (variables independientes), el Modelo automáticamente genera los siguientes resultados:
- Desde la fila 167 a la 213, el Modelo presenta las recaudaciones proyectadas para cada año del período 2006-2012 por tributo (el nivel de desagregación de los tributos es el que muestra el Cuadro 1 de este Anexo).
 - Desde la fila 289 a la 304 el Modelo muestra los resultados de las recaudaciones proyectadas para cada año del período 2006-2012 por nivel de gobierno y su respectiva estructura porcentual.
 - Desde la fila 307 a la 324 el Modelo muestra los resultados de las recaudaciones proyectadas agregadas para el período 2006-2012 por nivel de gobierno y su respectiva estructura porcentual.

2.4. Análisis de Riesgo con el Modelo:

- Al ser el Modelo una planilla parametrizada (que al introducir los datos deseados en la celdas macadas de azul -variables independientes-, el Modelo automáticamente genera los resultados) se pueden tomar dos diferentes enfoques para la estimación del riesgo de los ingresos estimados: ANÁLISIS DE ESCENARIOS Y ANÁLISIS DE SENSIBILIDAD:
- **ANÁLISIS DE ESCENARIOS:**
- Hacer clic en “HERRAMIENTAS” (“TOOLS”) de la barra de comandos de Excel®
 - Hacer clic en “ESCENARIOS” (“SCENARIOS”) e introducir los nombres de escenarios y los valores para las variables que se deseen cambiar (solamente se pueden cambiar las variables independientes – marcadas en azul).²

² Para más detalles sobre estas funciones ver Manual de Excel®

➤ ANÁLISIS DE SENSIBILIDAD:

- Hacer clic en “DATOS” (“DATA”) de la barra de comandos de Excel®
- Hacer clic en “TABLA” (“TABLE”) e introducir las variables que se deseen sensibilizar (solamente se pueden sensibilizar las variables independientes – marcadas en azul).³

2.5. Grabar Simulaciones con el Modelo:

- Hacer clic en “ARCHIVO” (“FILE”) de la barra de comandos de Excel®
- Hacer clic en “GRABAR COMO” (“SAVE AS”) y grabar con cualquier nombre excepto *MODELO ORIGINAL VACIO.xls* (que esta reservado para el Modelo en su estado original).
- Es recomendable que se grabe cada escenario o simulación con un diferente nombre: e.g. “escenario1.xls”, “simulacion04.xls”, etc.

³ Para más detalles sobre estas funciones ver Manual de Excel®

Anexo B: MODELO DE ESTIMACIÓN DE INGRESOS "CON PROPUESTA"

IMPUESTOS DE NIVEL NACIONAL

Año Base 2006

Factor de Eficiencia

	Eficiencia 2007	Eficiencia 2008-2012
Impuesto a las Utilidades de las Empresas	2.00%	2.00%
Impuesto a las Transacciones	2.00%	2.00%
Impuesto al Valor Agregado	2.00%	2.00%
Impuesto a los Consumos Específicos	2.00%	2.00%
Impuesto a los Hidrocarburos y sus Derivados	2.00%	2.00%
Impuesto Directo a los Hidrocarburos	2.00%	2.00%
Otros Impuestos	2.00%	2.00%
Régimen Complementario IVA	2.00%	2.00%
Impuesto a Viajes al Exterior	2.00%	2.00%
Transmisión Gratuita de Bienes	2.00%	2.00%
Régimen Agropecuario Unificado	2.00%	2.00%
Régimen Tributario Simplificado	2.00%	2.00%
Régimen Tributario Integrado	2.00%	2.00%
Transacciones Financieras - ITF	2.00%	2.00%
Otros (incluye Programa Transitorio)	0.00%	-25.00%

Factor de Eficiencia global

2.00%

IMPUESTOS Y TASAS DE NIVEL MUNICIPAL

Año Base 2006

Factor de Eficiencia

	Eficiencia 2007	Eficiencia 2008-2012
Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles	2.00%	2.00%
Impuesto a la Propiedad de Vehículos	2.00%	2.00%
Imp. Mun. a la Transferencia de Inmuebles	2.00%	2.00%
Imp. Mun. a la Transferencia de Vehículos	2.00%	2.00%
Otros (tasas, patentes Mun., etc.)	2.00%	2.00%

Factor de Eficiencia global

2.00%

ARANCELES DE IMPORTACIÓN

Año Base 2006

Factor de Eficiencia

	Eficiencia 2007	Eficiencia 2008-2012
Gravamen Arancelario	2.00%	2.00%

REGALÍAS Y PATENTES NACIONALES

Año Base 2006

Factor de Eficiencia Regalías

	Eficiencia 2007	Eficiencia 2008-2012
Regalías Mineras	0.00%	0.00%
Regalías por Hidrocarburos	0.00%	0.00%

Factor de Eficiencia Patentes

	Eficiencia 2007	Eficiencia 2008-2012
	0.00%	0.00%

Precios de Minerales e Hidrocarburos

Cambio promedio en precios Hidrocarburos	1.0%	Incremento real en precios (anual)
Cambio promedio en precios Minerales	1.0%	Incremento real en precios (anual)

Volúmenes de venta de gas

	2008	2012	Cambio (%)
Brasil	30 000 000	35 000 000	3.93%
Argentina	5 000 000	8 000 000	12.47%
Otros	0	0	0.00%
Total	35,000,000	43,000,000	5.28%

VARIABLES MACROECONÓMICAS

Crecimiento económico	4.0%	del PIB
Inflación	0.0%	Anual

DISTRIBUCIÓN DE LOS INGRESOS

	<i>Nacional</i>	<i>Departamental</i>	<i>Municipal</i>	<i>Otros</i>	<i>Total</i>
Renta Interna					
Impuesto a los Hidrocarburos y sus Derivados	0.0%	100.0%			100.0%
Impuesto a las Transacciones Financieras	100.0%				100.0%
Impuesto Directo a los Hidrocarburos	41.6%	23.7%	24.8%	9.9%	100.0%
Todos los demás	75.0%		20.0%	5.0%	100.0%
Impuesto a las Utilidades de las Empresas	75.0%		20.0%	5.0%	100.0%
Impuesto a las Transacciones		75.0%	20.0%	5.0%	100.0%
Impuesto al Valor Agregado	75.0%		20.0%	5.0%	100.0%
Impuesto a los Consumos Espec ficos		75.0%	20.0%	5.0%	100.0%
Régimen Complementario IVA	75.0%		20.0%	5.0%	100.0%
Impuesto a Viajes al Exterior	75.0%		20.0%	5.0%	100.0%
Transmisión Gratuita de Bienes	75.0%		20.0%	5.0%	100.0%
Régimen Agropecuario Unificado	75.0%		20.0%	5.0%	100.0%
Régimen Tributario Simplificado	75.0%		20.0%	5.0%	100.0%
Régimen Tributario Integrado	75.0%		20.0%	5.0%	100.0%
Otros (incluye Prog. Transitorios)	100.0%				100.0%
Renta Aduanera	75.0%		20.0%	5.0%	100.0%
Impuestos Municipales			100.0%		100.0%
Regalías Mineras		100.0%			100.0%
Regalías por Hidrocarburos	33.4%	66.6%			100.0%
Patentes Forestales		35.0%	25.0%	40.0%	100.0%
Patentes Hidrocarburos			50.0%	50.0%	100.0%
Patentes Mineras			30.0%	70.0%	100.0%

VALORES FISCALES

Rec. en valores fiscales Imp. Coparticipación	0.0%	del total de las recaudaciones sujetas a la coparticipación
Rec. en valores fiscales IEHD	0.0%	del total de las recaudaciones del IEHD

MODIFICACIONES AL SISTEMA TRIBUTARIO

Impuesto a las Utilidades de las Empresas	SI	Mantener = SI, Eliminar = NO
Impuesto a las Transacciones	SI	Mantener = SI, Eliminar = NO
Impuesto al Valor Agregado	SI	Mantener = SI, Eliminar = NO
Impuesto a los Consumos Espec ficos	SI	Mantener = SI, Eliminar = NO
Impuesto a los Hidrocarburos y sus Derivados	SI	Mantener = SI, Eliminar = NO
Impuesto Directo a los Hidrocarburos	SI	Mantener = SI, Eliminar = NO
Impuesto al Ingreso Personal	SI	Imponer = SI, Mantener desgravado = NO
Otros Impuestos		
Régimen Complementario IVA	NO	Mantener = SI, Eliminar = NO
Impuesto a Viajes al Exterior	SI	Mantener = SI, Eliminar = NO
Transmisión Gratuita de Bienes	SI	Mantener = SI, Eliminar = NO
Régimen Agropecuario Unificado	SI	Mantener = SI, Eliminar = NO
Régimen Tributario Simplificado	NO	Mantener = SI, Eliminar = NO
Régimen Tributario Integrado	NO	Mantener = SI, Eliminar = NO
Transacciones Financieras - ITF	SI	Mantener = SI, Eliminar = NO
Otros (incluye Prog. Transitorios)	SI	Mantener = SI, Eliminar = NO
Renta Aduanera		
Gravamen Arancelario	SI	Mantener = SI, Eliminar = NO
Impuestos y Tasas Municipales		
Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles	SI	Mantener = SI, Eliminar = NO
Impuesto a la Propiedad de Vehículos	SI	Mantener = SI, Eliminar = NO
Imp. Mun. a la Transferencia de Inmuebles	SI	Mantener = SI, Eliminar = NO
Imp. Mun. a la Transferencia de Vehículos	SI	Mantener = SI, Eliminar = NO
Tasas y Patentes Municipales	SI	Mantener = SI, Eliminar = NO
Impuesto al Ingreso de Pequeños Contribuyentes	SI	Imponer = SI, Mantener RTS y STI = NO

MODIFICACIONES AL SISTEMA TRIBUTARIO IMPUESTO AL INGRESO PERSONAL

Recaudaciones Impuesto al Ingreso Personal	892 233 059	En Bs. (2008)			
Factor de Eficiencia	10.00%				
	Nacional	Departamental	Municipal	Otros	Total
Distribución del Impuesto al Ingreso Personal	0.0%	75.0%	20.0%	5.0%	100.0%
RC-IVA que se recupera por IIP sobre Intereses	27.0%	(en porcentaje)			
IUE que se pierde de profesionales independientes	1.0%	(en porcentaje)			

MODIFICACIONES AL SISTEMA TRIBUTARIO IMPUESTO AL INGRESO DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

Rec. Impuesto al Ingreso de Pequeños Contribuyentes	40,500,000	En Bs. (2008)				
Factor de Eficiencia	10.00%					
		Nacional	Departamental	Municipal	Otros	Total
Distribución del Impuesto al Ingreso de Pequeños C.				100.0%		100.0%

MODIFICACIONES AL SISTEMA TRIBUTARIO ELIMINACIÓN DE LA RELACIÓN IUE-IT

Incremento en el IT si elimina la relación IUE-IT	17.00%
---	--------

INGRESOS TRIBUTARIOS, REGALÍAS Y PATENTES CON PROPUESTA
 (En Bolivianos de 2007)

CONCEPTOS	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
INGRESOS TRIBUTARIOS							
Renta Interna							
Impuesto a las Utilidades de las Empresas	2,906,472,707	3,083,186,248	3,237,937,532	3,434,804,134	3,643,640,226	3,865,173,551	4,100,176,103
Impuesto a las Transacciones	1,811,773,088	1,921,928,892	2,385,375,138	2,530,405,946	2,684,254,628	2,847,457,309	3,020,582,713
Impuesto al Valor Agregado	6,405,323,185	6,794,766,835	7,207,888,658	7,646,128,289	8,111,012,889	8,604,162,472	9,127,295,551
Impuesto a los Consumos Especíacos	782,340,858	829,907,182	880,365,538	933,891,763	990,672,382	1,050,905,263	1,114,800,303
Impuesto a Hidrocarburos y sus Derivados	1,999,755,560	2,121,340,698	2,250,318,212	2,387,137,559	2,532,275,523	2,686,237,875	2,849,561,137
Impuesto Directo a los Hidrocarburos	5,497,171,483	5,831,399,509	6,185,948,599	6,562,054,274	6,961,027,174	7,384,257,626	7,833,220,490
Impuesto al Ingreso Personal			954,074,354	1,091,461,061	1,248,631,454	1,428,434,384	1,634,128,935
Otros Impuestos							
Régimen Complementario IVA	215,914,248	229,041,835	0	0	0	0	0
Impuesto a Viajes al Exterior	40,444,322	42,903,337	45,511,859	48,278,980	51,214,342	54,328,174	57,631,327
Transmisión Gratuita de Bienes	8,779,492	9,313,285	9,879,533	10,480,208	11,117,405	11,793,343	12,510,378
Régimen Agropecuario Unificado	11,183,188	11,863,125	12,584,403	13,349,535	14,161,187	15,022,187	15,935,536
Régimen Tributario Simplificado	6,848,118	7,264,483	0	0	0	0	0
Régimen Tributario Integrado	113,043	119,916	0	0	0	0	0
Transacciones Financieras - ITF	446,057,780	473,178,093	501,947,321	532,465,719	564,839,634	599,181,884	635,612,143
Otros (incluye Prog. Transitorios)	243,697,652	243,697,652	182,773,239	137,079,929	102,809,947	77,107,460	57,830,595
Renta Aduanera							
Gravamen Arancelario	920,737,945	976,718,812	1,036,103,316	1,099,098,397	1,165,923,580	1,236,811,734	1,312,009,887
Impuestos y Tasas Municipales							
Impuesto Propiedad de Bienes Inmuebles	454,778,989	482,429,552	511,761,268	542,876,353	575,883,236	610,896,936	648,039,470
Impuesto a la Propiedad de Vehículos	146,096,185	154,978,833	164,401,546	174,397,160	185,000,507	196,248,538	208,180,449
Imp. Mun. a la Transferencia de Inmuebles	130,071,525	137,979,874	146,369,050	155,268,288	164,708,600	174,722,883	185,346,034
Imp. Mun. a la Transferencia de Vehículos	16,017,271	16,991,121	18,024,181	19,120,051	20,282,551	21,515,730	22,823,886
Tasas y Patentes Municipales	48,386,674	51,328,584	54,449,362	57,759,883	61,271,684	64,997,002	68,948,820
Impuesto al Ingreso de Peq. Contrib.			40,500,000	46,332,000	53,003,808	60,636,356	69,367,992
REGALÍAS							
Regalías Mineras	407,613,000	411,689,130	415,806,021	419,964,082	424,163,722	428,405,360	432,689,413
Regalías por Hidrocarburos							
Nacionales	1,037,275,000	1,047,647,750	1,114,004,028	1,184,563,203	1,259,591,480	1,339,371,924	1,424,205,529
Prefecturales	2,072,699,000	2,093,425,990	2,226,020,135	2,367,012,573	2,516,935,240	2,676,353,761	2,845,869,588
PATENTES Y CONCESIONES							
Patentes Forestales	18,363,972	19,098,531	19,862,472	20,656,971	21,483,250	22,342,580	23,236,283
Patentes Petroleras	38,545,000	40,086,800	41,690,272	43,357,883	45,092,198	46,895,886	48,771,722
Concesiones Mineras	26,754,293	27,824,465	28,937,443	30,094,941	31,298,738	32,550,688	33,852,716
Otras Patentes	4,531,567	4,712,830	4,901,343	5,097,397	5,301,292	5,513,344	5,733,878
TOTAL INGRESOS	25,697,745,144	27,064,823,359	29,677,434,825	31,493,136,581	33,445,596,677	35,541,324,251	37,788,360,878

Elaboración propia.

INGRESOS TRIBUTARIOS, REGALÍAS Y PATENTES, POR NIVEL CON PROPUESTA
(En Bolivianos de 2007)

CONCEPTOS	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Nacional							
Renta Interna							
Impuesto a los Hidrocarburos y sus Derivac	0	0	0	0	0	0	0
Impuesto a las Transacciones Financieras	446,057,780	473,178,093	501,947,321	532,465,719	564,839,634	599,181,884	635,612,143
Impuesto Directo a los Hidrocarburos	2,284,842,261	2,423,760,671	2,571,125,320	2,727,449,739	2,893,278,683	3,069,190,027	3,255,796,781
Todos los demás	7,440,006,379	7,877,541,949	8,068,124,728	8,501,860,789	8,976,169,483	9,489,967,256	10,042,992,267
Impuesto al Ingreso Personal	0	0	0	0	0	0	0
Renta Aduanera	690,553,459	732,539,109	777,077,487	824,323,798	874,442,685	927,608,800	984,007,415
Impuestos y Tasas Municipales	0	0	0	0	0	0	0
Regalías Mineras	0	0	0	0	0	0	0
Regalías por Hidrocarburos	1,037,275,000	1,047,647,750	1,114,004,028	1,184,563,203	1,259,591,480	1,339,371,924	1,424,205,529
Patentes	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL	11,898,734,879	12,554,667,573	13,032,278,885	13,770,663,248	14,568,321,966	15,425,319,892	16,342,614,135
Departamental							
Renta Interna							
Impuesto a los Hidrocarburos y sus Derivac	1,999,755,560	2,121,340,698	2,250,318,212	2,387,137,559	2,532,275,523	2,686,237,875	2,849,561,137
Impuesto a las Transacciones Financieras	0	0	0	0	0	0	0
Impuesto Directo a los Hidrocarburos	1,305,044,989	1,384,391,724	1,468,562,741	1,557,851,355	1,652,568,718	1,753,044,896	1,859,630,026
Todos los demás	1,945,585,460	2,063,877,055	2,449,305,507	2,598,223,282	2,756,195,257	2,923,771,929	3,101,537,262
Impuesto al Ingreso Personal	0	0	715,555,766	818,595,796	936,473,591	1,071,325,788	1,225,596,701
Renta Aduanera	0	0	0	0	0	0	0
Impuestos y Tasas Municipales	0	0	0	0	0	0	0
Regalías Mineras	407,613,000	411,689,130	415,806,021	419,964,082	424,163,722	428,405,360	432,689,413
Regalías por Hidrocarburos	2,072,699,000	2,093,425,990	2,226,020,135	2,367,012,573	2,516,935,240	2,676,353,761	2,845,869,588
Patentes	8,013,439	8,333,976	8,667,335	9,014,029	9,374,590	9,749,573	10,139,556
TOTAL	7,738,711,446	8,083,058,573	9,534,235,717	10,157,798,676	10,827,986,641	11,548,889,181	12,325,023,683
Municipal							
Renta Interna							
Impuesto a los Hidrocarburos y sus Derivac	0	0	0	0	0	0	0
Impuesto a las Transacciones Financieras	0	0	0	0	0	0	0
Impuesto Directo a los Hidrocarburos	1,363,718,866	1,446,632,973	1,534,588,258	1,627,891,224	1,726,867,010	1,831,860,524	1,943,237,644
Todos los demás	2,437,838,450	2,586,059,027	2,755,908,532	2,923,467,771	3,101,214,612	3,289,768,460	3,489,786,382
Impuesto al Ingreso Personal	0	0	190,814,871	218,292,212	249,726,291	285,686,877	326,825,787
Renta Aduanera	184,147,589	195,343,762	207,220,663	219,819,679	233,184,716	247,362,347	262,401,977
Impuestos y Tasas Municipales	795,350,644	843,707,963	935,505,408	995,753,736	1,060,150,386	1,129,017,446	1,202,706,652
Regalías Mineras	0	0	0	0	0	0	0
Regalías por Hidrocarburos	0	0	0	0	0	0	0
Patentes	33,022,673	34,343,580	35,717,323	37,146,016	38,631,856	40,177,130	41,784,216
TOTAL	4,814,078,221	5,106,087,306	5,659,755,054	6,022,370,638	6,409,774,871	6,823,872,784	7,266,742,658
Otros							
Renta Interna							
Impuesto a los Hidrocarburos y sus Derivac	0	0	0	0	0	0	0
Impuesto a las Transacciones Financieras	0	0	0	0	0	0	0
Impuesto Directo a los Hidrocarburos	543,565,367	576,614,141	611,672,281	648,861,955	688,312,762	730,162,178	774,556,039
Todos los demás	609,459,612	646,514,757	688,977,133	730,866,943	775,303,653	822,442,115	872,446,596
Impuesto al Ingreso Personal	0	0	47,703,718	54,573,053	62,431,573	71,421,719	81,706,447
Renta Aduanera	46,036,897	48,835,941	51,805,166	54,954,920	58,296,179	61,840,587	65,600,494
Impuestos y Tasas Municipales	0	0	0	0	0	0	0
Regalías Mineras	0	0	0	0	0	0	0
Regalías por Hidrocarburos	0	0	0	0	0	0	0
Patentes	47,158,721	49,045,069	51,006,872	53,047,147	55,169,033	57,375,794	59,670,826
TOTAL	1,246,220,597	1,321,009,908	1,451,165,170	1,542,304,018	1,639,513,200	1,743,242,393	1,853,980,401
TOTAL							
Renta Interna	0	0	0	0	0	0	0
Impuesto a los Hidrocarburos y sus Derivac	1,999,755,560	2,121,340,698	2,250,318,212	2,387,137,559	2,532,275,523	2,686,237,875	2,849,561,137
Impuesto a las Transacciones Financieras	446,057,780	473,178,093	501,947,321	532,465,719	564,839,634	599,181,884	635,612,143
Impuesto Directo a los Hidrocarburos	5,497,171,483	5,831,399,509	6,185,948,599	6,562,054,274	6,961,027,174	7,384,257,626	7,833,220,490
Todos los demás	12,432,889,900	13,173,992,789	13,962,315,901	14,754,418,785	15,608,883,005	16,525,949,760	17,506,762,507
Impuesto al Ingreso Personal	0	0	954,074,354	1,091,461,061	1,248,631,454	1,428,434,384	1,634,128,935
Renta Aduanera	920,737,945	976,718,812	1,036,103,316	1,099,098,397	1,165,923,580	1,236,811,734	1,312,009,887
Impuestos y Tasas Municipales	795,350,644	843,707,963	935,505,408	995,753,736	1,060,150,386	1,129,017,446	1,202,706,652
Regalías Mineras	407,613,000	411,689,130	415,806,021	419,964,082	424,163,722	428,405,360	432,689,413
Regalías por Hidrocarburos	3,109,974,000	3,141,073,740	3,340,024,163	3,551,575,776	3,776,526,720	4,015,725,685	4,270,075,117
Patentes	88,194,832	91,722,625	95,391,530	99,207,191	103,175,479	107,302,498	111,594,598
TOTAL	25,697,745,144	27,064,823,359	29,677,434,825	31,493,136,581	33,445,596,677	35,541,324,251	37,788,360,878

RESUMEN DE INGRESOS TRIBUTARIOS, REGALÍAS Y PATENTES, POR NIVEL CON PROPUESTA
 (En Bolivianos de 2007)

CONCEPTOS	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Nacional	11,898,734,879	12,554,667,573	13,032,278,885	13,770,663,248	14,568,321,966	15,425,319,892	16,342,614,135
Departamental	7,738,711,446	8,083,058,573	9,534,235,717	10,157,798,676	10,827,986,641	11,548,889,181	12,325,023,683
Municipal	4,814,078,221	5,106,087,306	5,659,755,054	6,022,370,638	6,409,774,871	6,823,872,784	7,266,742,658
Otros	1,246,220,597	1,321,009,908	1,451,165,170	1,542,304,018	1,639,513,200	1,743,242,393	1,853,980,401
TOTAL	25,697,745,144	27,064,823,359	29,677,434,825	31,493,136,581	33,445,596,677	35,541,324,251	37,788,360,878
Nacional	46%	46%	44%	44%	44%	43%	43%
Departamental	30%	30%	32%	32%	32%	32%	33%
Municipal	19%	19%	19%	19%	19%	19%	19%
Otros	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%
TOTAL	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

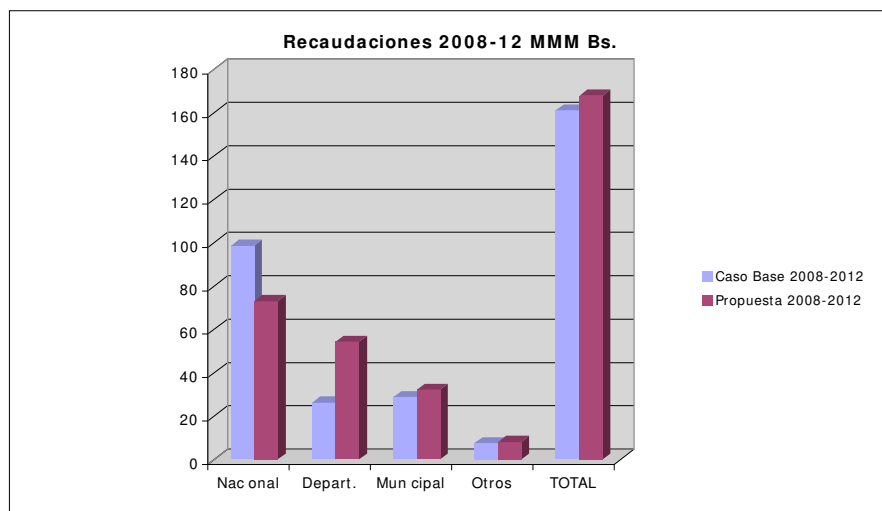
RESUMEN DE INGRESOS POR NIVEL CON PROPUESTA
 (En Bolivianos de 2007)

CONCEPTOS	2008-2012
Nacional	73,139,198,125
Departamental	54,393,933,898
Municipal	32,182,516,006
Otros	8,230,205,183
TOTAL	167,945,853,212
Nacional	44%
Departamental	32%
Municipal	19%
Otros	5%
TOTAL	100%

INGRESOS TRIBUTARIOS, REGALÍAS Y PATENTES
 (En Bolivianos de 2007)

Destino de las Recaudaciones	Caso Base 2008-2012	Propuesta 2008-2012	Diferencia 2008-2012
Nacional	98,617,102,172	73,139,198,125	-25,477,904,047
Departamental	26,204,677,638	54,393,933,898	28,189,256,259
Municipal	28,711,423,280	32,182,516,006	3,471,092,726
Otros	7,429,892,040	8,230,205,183	800,313,143
TOTAL	160,963,095,130	167,945,853,212	6,982,758,081
Nacional	61.3%	43.5%	-17.7%
Departamental	16.3%	32.4%	16.1%
Municipal	17.8%	19.2%	1.3%
Otros	4.6%	4.9%	0.3%
TOTAL	100.0%	100.0%	-

Elaboración propia.



ANEXO C. FUNCIONARIOS Y AUTORIDADES DE GOBIERNOS SUBNACIONALES ENTREVISTADOS PARA RECOPIACIÓN DE INFORMACIÓN E INTERCAMBIO DE CRITERIOS.

Nombre	Cargo	Institución
Aponte Zambrana Adolfo	Secretario Departamental de Hacienda	Gobierno Departamental de Cochabamba
Azero de Antezana Adela	Coordinadora Regional Cochabamba	Fortalecimiento de Instituciones Democráticas
Guaygua Ch. Germán	Coordinador Regional Oruro	Fortalecimiento de Instituciones Democráticas
Guzmán Hoffman María Antonieta	Jefe del Departamento Impuestos a la Propiedad	Gobierno Municipal de Cochabamba
Hurtado Hilda	Consultora/Asesora (ex Directora de Ingresos del Gobierno Municipal de El Alto)	Gobierno Municipal de La Paz
Jaldin Jallaza Patricia K.	Secretaria Departamental Administrativa y Financiera	Prefectura del Departamento de Oruro
Laura Nicanor	Jefe de Recaudaciones	Gobierno Municipal de Oruro
Medrano Viruez Saúl	Director de Recaudaciones Gobierno Municipal de Santa Cruz	Gobierno Municipal de Santa Cruz de la Sierra
Molina Sandra	Secretaria Departamental de Finanzas	Gobierno Departamental de La Paz
Miranda Crespo Gabriel	Director Ejecutivo	Registro Único para la Administración Tributaria Municipal
Ortíz Paz Sonia Gaby	Oficial Mayor Administrativo y Financiero	Gobierno Municipal de Santa Cruz de la Sierra
Parada Rivero José Luis	Secretario de Hacienda	Gobierno Departamental de Santa Cruz de la Sierra
Schlink Ruiz Carlos	Asesor Económico Secretaría de Hacienda	Gobierno Departamental de Santa Cruz de la Sierra